

658.1511
SUT
p. 2

**PENGARUH SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN, KETIDAKPASTIAN
LINGKUNGAN (*perceived Environmental Uncertainty*) DAN DESENTRALISASI
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



Diajukan oleh :

Nama : Sutapa

NIM : C4C001173

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2003**

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam tesis ini tidak terdapat keseluruhan tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin, atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri dan atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin, tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan pada penulis aslinya dan tesis ini merupakan replikasi dari peneliti terdahulu.

Semarang, Agustus 2003

Sutapa

Tesis Berjudul

PENGARUH SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN, KETIDAKPASTIAN
LINGKUNGAN (*Perceived Environmental Uncertainty*) DAN DESENTRALISASI
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

Yang dipersiapkan oleh

Sutapa

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 20 Agustus 2003 dan
dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji:

Dosen Pembimbing I

m. Syafruddin

Drs M. Syafruddin Msi, Ak

Dosen Pembimbing II

Didik Ardiyanto

Drs Didik Ardiyanto Msi, Ak

Anggota Tim Penguji :

M. Kholiq Mahfud

Drs M. Kholiq Mahfud MS

Zulaikha

Dra Zulaikha MSI, Ak

Drs Tarmizi Achmad MBA, Ak

Semarang, 20 Agustus 2003

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Program



Mohammad Nasir
Mohammad Nasir Msi, Ak

UPT-PUSTAK-UNDIP

No. Daft.: 2217/T/MSA/04

Tgl. : 10 Feb 04

ABSTRACT

This research is empirically to re-evaluate the influence of on Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance. The aim of this research are to test the interactions of management accounting system characteristic variables (aggregate and broad scope), perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance, also to find the decentralization level impact combination the characteristic of management accounting system and perceived environmental uncertainty on managerial performance.

The respondents are the production and marketing managers of manufacturing company in central java which is listed on Large and Medium Manufacturing Statistic 2000 (central java). 65 sample using mail survey and direct survey which can be figured out and analyzed with 13,9% response rate. Statistical method that use is Multiple Regression for three direction of interaction model and derivative partials.

This result will support the existence of contingent relationship between decentralization level and aggregation and broad scope information in management accounting system related to managerial performance under the stemvons perceived environmental uncertainty. Although the three variables; management accounting system of aggregative information, decentralization and perceived environmental uncertainty used simultan eously in evaluating the influence on managerial performance produce negative effect but the three variables are significant on managerial performance. This is in accordance with Gul & Chia research.

Key word : Characteristic of Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization, Managerial Performance.

ABSTRAKSI

Penelitian ini secara empiris menguji kembali pengaruh sistem akuntansi manajemen, ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial. Model penelitian ini menguji persepsi dan perilaku para manajer terhadap kinerja manajerial. Tujuan dari penelitian ini adalah menguji interaksi antara variabel-variabel informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik pengumpulan dan cakupan), ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dan mencari kombinasi dampak level desentralisasi, karakteristik sistem akuntansi manajemen dan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja manajerial. Desain sistem akuntansi manajemen didefinisikan dalam istilah ketersediaan dua karakteristik informasi yang dirasakan yaitu cakupan dan pengumpulan.

Responden diambil dari para manajer produksi dan pemasaran pada perusahaan manufaktur di Jawa Tengah yang terdaftar pada buku *Large and Medium Manufacturing Statistik 2000 (Central Java)*. Sebanyak 65 sampel dari kuesioner melalui mail survey dan datang langsung yang dapat diolah dan dianalisis dengan tingkat respon rate 13,9%. Metode statistik yang digunakan adalah regresi berganda untuk model interaksi tiga arah dan persamaan parsial derivatif.

Hasil penelitian ini mendukung adanya hubungan kontingen antara tingkat desentralisasi dan informasi baik pengumpulan maupun cakupan sistem akuntansi manajemen dihubungkan dengan tingginya kinerja manajerial dibawah kondisi tingginya ketidakpastian lingkungan. Temuan ini konsisten dengan Gul & Chia. Meskipun ketika ketiga variabel yaitu informasi aggregate sistem akuntansi manajemen, desentralisasi dan ketidakpastian lingkungan digunakan bersamaan dalam menguji pengaruhnya terhadap kinerja manajerial menemukan arah yang negatif tetapi ketiga variabel tersebut signifikan terhadap kinerja manajerial.

Kata Kunci : karakteristik sistem akuntansi manajemen, ketidakpastian lingkungan, desentralisasi dan kinerja manajerial

KATA PENGANTAR

Alhamdulillahirobbil'alamin, puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan rahmat dan hidayahnya, sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi pada Program Pascasarjana Magister Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

Dalam tulisan ini membahas mengenai pengaruh sistem akuntansi manajemen, PEU/ *perceived environmental uncertainty* dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial. Penulis menyadari penelitian ini masih jauh dari baik apalagi untuk dikatakan sempurna semua itu tidak lepas kodrat manusia yang selalu mempunyai kesalahan dan kekurangan akibat keterbatasan pengetahuan serta pengalaman.

Dalam penulisan tesis ini penulis banyak dibantu oleh berbagai pihak. Perkenankanlah penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Drs. M. Syafruddin, Msi, ak dan Bapak Drs. Didik Ardianto, Msi, Ak selaku pembimbing penulis yang telah meluangkan waktu serta memberikan arahan dan pemikiran-pemikirannya sehingga terselesaikannya tesis ini.
2. Bapak Drs. H. Mohammad Nasir, Msi, selaku Ketua Program Studi, yang juga bermurah hati membimbing penulis dan dosen-dosen Universitas Diponegoro yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan tesis ini
3. Para staf admisi pengelola program magister akuntansi yang telah membantu kelancaran administrasi penulis dari awal kuliah sampai penyelesaian tesis ini.
4. Kedua orang tua dan bapak&ibu mertua serta saudara-saudaraku yang telah memberikan dorongan dan doa kepada penulis

5. Istriku tercinta Susi Kartikawati atas doa, dorongan dan pengorbanan serta kesabaran yang dia berikan selama penulis menempuh program Magister Sains
6. Pak Wid, pak Agus Sobari, mas Agus SB yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan tesis ini.
7. Rekan-rekanku dibangku kuliah dan rekan-rekan sekerja yang telah banyak membantu penulis.

Diakhir kata penulis juga menyampaikan terima kasih kepada semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu dalam kesempatan ini. Semoga Allah melimpahkan pahala dan rizki atas segala amal baiknya.

Semarang; Agustus 2003

Sutapa

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ABSTRAKSI.....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
DAFTAR GAMBAR.....	x
DAFTAR TABEL.....	xi
DAFTAR LAMPIRAN.....	xii
 I. PENDAHULUAN.....	 1
1.1 Latar Belakang Penelitian.....	1
1.2 Perumusan Masalah.....	7
1.3 Tujuan Penelitian.....	8
1.4 Manfaat Penelitian.....	8
 II. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS.....	 10
2.1 Pendekatan Kontinjensi dalam Desain Sistem Akuntansi Manajemen..	10
2.2 Hubungan Sistem Akuntansi Manajemen, Desentralisasi dan PEU.....	13
2.2.1 Sistem Akuntansi Manajemen.....	13
2.2.2 Desentralisasi.....	14
2.2.3 PEU.....	16
2.2.4 Desentralisasi dan Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen..	18
2.2.5 PEU, Sistem Akuntansi Manajemen dan Desentralisasi.....	20
2.3 Perumusan Hipotesis.....	21
 III. METODOLOGI PENELITIAN.....	 24
3.1 Populasi dan Pemilihan Sampel.....	24
3.2 Sumber dan Pengumpulan data.....	25
3.3 Pengukuran variabel Independen.....	25
3.4 Analisis Data.....	28
3.4.1 Statistik Deskriptif.....	28
3.4.2 Uji Non Respon Bias.....	28
3.4.3 Uji Kualitas Data.....	29
3.4.4 Uji Hipotesis.....	30
 IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	 34
4.1 Gambaran Umum Responden.....	34
4.2 Deskripsi Variabel.....	36
4.3 Uji Non Respon Bias.....	39
4.4 Uji Reliabilitas dan Validitas Data.....	40
4.5 Uji Asumsi Klasik.....	43

4.5.1 Multikolinearitas.....	43
4.5.2 Autokolerasi.....	45
4.5.3 Keterokedastisitas.....	45
 V. KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN.....	 59
5.1 Kesimpulan.....	59
5.3 Keterbatasan.....	63
5.2 Implikasi.....	64
 DAFTAR PUSTAKA.....	 66
LAMPIRAN	

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Karakteristik informasi system akuntansi manajemen yang Sophisticated.....	17
Gambar 2.2 Hubungan antara variabel karakteristik informasi system akuntansi manajemen, desentralisasi dan PEU terhadap kinerja manajerial.....	23

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Perbandingan Penelitian utama dengan model linier sederhana.....	12
Tabel 4.1. Rincian Penerimaan jawaban responden.....	35
Table 4.2. Statistik demografi responden.....	36
Table 4.3. Staistik deskripsi variabel SAM, desentralisasi, PEU dan kinerja Manajerial.....	37
Tabel 4.4. Hasil t-test perbedaan responden.....	39
Table 4.5. Ringkasan hasil uji reliabilitas dan validitas	41
Table 4.6. interkorelasi antara dimensi kinerja individual.....	42
Table 4.7. Korelasi antar dimensi kinerja individual dengan dimensi kineja Keseluruhan.....	43
Table 4.8. Uji Multikolinearitas.....	44
Table 4.9. Uji Autokorelasi.....	46
Table 4.10. Hasil analisis multiple regression untuk kinerja manajerial (variabel karakteristik informasi aggregate).....	48
Table 4.11. Interaksi antara informasi aggregate system akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial.....	49
Table 4.12. Hasil analisis multiple regression untuk kinerja manajerial (variabel karakteristik informasi broadscope).....	50
Table 4.13. Interaksi antara informasi broadscopee system akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial.....	51

DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN

- A KUESIONER PENELITIAN
- B PRINT OUT SPSS 10 : UJI STATISTIK DESKRIPTIF DAN
DEMOGRAFI RESPONDEN
- C PRINT OUT SPSS 10 : UJI NON RESPON BIAS
- D PRINT OUT SPSS 10 : UJI KUALITAS DATA
- E PRINT OUT SPSS 10 : UJI REGRESI DAN ASUMSI KLASIK

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dewasa ini revolusi teknologi telah melanda segala bidang kegiatan manusia di dunia ini. Dalam dunia bisnis khususnya, revolusi teknologi tersebut menyebabkan perubahan yang luar biasa dalam persaingan, produksi, pemasaran, pengelolaan sumber daya manusia, penanganan transaksi pertukaran antara perusahaan dengan pelanggannya dan dengan perusahaan lain (Mulyadi, 1992). Dampak lain yang dapat dirasakan adalah dunia semakin sempit, sehingga dunia perdagangan secara bebas antar negara tidak dapat dielakkan lagi. Hal ini terjadi karena lingkungan bisnis telah mengalami perubahan yang ditandai dengan meningkatnya kondisi ketidakpastian lingkungan, sehingga lebih menyulitkan dalam kegiatan perencanaan dan kontrol.

Dalam persaingan bisnis yang semakin tajam, manajemen perlu memanfaatkan kemampuan yang ada dengan semaksimal mungkin. Manajemen perlu memiliki kemampuan untuk melihat peluang, mengidentifikasi masalah, menyeleksi, mengimplementasikan proses adaptasi dengan tepat, berkewajiban mempertahankan kelangsungan hidup dan mengendalikan organisasi didalam pencapaian tujuan organisasi.

Salah satu karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen adalah sebagai sumber informasi penting yang membantu manajemen mengendalikan aktivitasnya serta

mengurangi masalah ketidakpastian lingkungan dalam rangka mencapai tujuan organisasi (Gordon dan Miller, 1976; Waterhouse dan Tiessen, 1978; Kaplan, 1984; Atkinson dkk, 1995). Sistem Akuntansi Manajemen merupakan prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk mempertahankan atau menyediakan alternatif dari berbagai kegiatan organisasi (Simon, 1987)

Banyak penelitian yang telah dilakukan (Gul, 1991; Mia, 1993; Mia & Chenhall, 1994; Gul & Chia, 1994; Chong, 1996; Nazaruddin, 1998 dan Supardiyono, 1999) dengan menguji pengaruh variabel-variabel kontekstual pada desain sistem akuntansi manajemen dan kinerja manajerial. Penelitian-penelitian ini mendefinisikan sistem akuntansi manajemen dalam istilah karakteristik informasi yang meliputi *broad scope*, *level of aggregation*, *integrative nature* dan *timeliness* (Chenhall & Morris, 1986). Karakteristik informasi manajemen tersebut bermanfaat berdasarkan persepsi para manajer sebagai pengambil keputusan. Karakteristik informasi yang tersedia dalam organisasi akan menjadi efektif apabila mendukung kebutuhan pengguna informasi atau pengambil keputusan. Ini sejalan dengan pendekatan kontijensi (Outley, 1980), bahwa tingkat ketersediaan dari masing-masing karakteristik informasi sistem akuntansi itu mungkin tidak selalu sama untuk setiap organisasi, tetapi ada faktor tertentu lainnya yang akan mempengaruhi tingkat kebutuhan terhadap informasi akuntansi manajemen.

Kebanyakan para peneliti tersebut hanya menguji interaksi dua arah dalam menguji hubungan antara sistem akuntansi manajemen dengan kinerja manajerial. Nazaruddin (1998) menguji pengaruh desentralisasi dan karakteristik sistem

informasi akuntansi manajemen terhadap kinerja manajerial, dengan hasil bahwa tingkat desentralisasi yang tinggi dibutuhkan karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen yang semakin andal agar dapat meningkatkan kinerja manajerial. Ini dikuatkan dengan penelitian Supardiyono (1999) yang menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan dan struktur organisasional terhadap efektifitas sistem akuntansi manajemen. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem akuntansi manajemen akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi dan punya pengaruh negatif pada kondisi ketidakpastian lingkungan rendah. Namun ternyata temuan untuk struktur organisasi secara signifikan tidak mempengaruhi hubungan antara sistem akuntansi manajemen dan kinerja manajerial. Chong (1996) menemukan bukti empiris bahwa kinerja manajerial tinggi ketika informasi berkarakteristik cakupan yang luas (*broad scope*) digunakan oleh manajer dibawah situasi *task uncertainty* tinggi. Sebaliknya kinerja manajerial akan rendah ketika informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik *broadscope* digunakan oleh manajer dibawah *task uncertainty* yang rendah. Ini dapat dijelaskan bahwa ketika manajer menerima sejumlah informasi mungkin diperoleh dari informasi yang *overload*, dan ini menyebabkan keputusan manajer tidak optimal atau suboptimal. Sebagai konsekuensinya kinerja manajer tersebut menjadi berkebalikan (Tushman & Nadler, 1978; Gul, 1991).

Penelitian yang menguji pengaruh interaksi tiga arah belum banyak dilakukan, khususnya di Indonesia. Supardiyono (1999) mencoba meneliti ketiga macam variabel yaitu ketidakpastian lingkungan, struktur organisasi dan sistem

akuntansi manajemen dalam meningkatkan kinerja manajerial. Akan tetapi, interaksi ketiga variabel independen tersebut dengan kinerja manajerial tidak diteliti. Gul & Chia (1994) telah meneliti interaksi tiga arah dalam hubungan antara sistem akuntansi manajemen dan kinerja manajerial dengan mempertimbangkan variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan / *Perceived Environmental Uncertainty (PEU)* dan variabel sub pengendalian berupa desentralisasi. Hasil penelitiannya adalah bahwa variabel ketidakpastian lingkungan (PEU) dan dua variabel lain yaitu desentralisasi dan karakteristik sistem akuntansi manajemen yang meliputi cakupan yang luas (*broad scope*) dan pengumpulan (*aggregation*) berinteraksi positif untuk mempengaruhi kinerja manajerial. Penelitian tersebut dilakukan terhadap manajer pemasaran dan produksi perusahaan non manufaktur. Gordon dan Narayanan (1986) tidak menguji secara langsung interaksi antara karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen, ketidakpastian lingkungan (PEU) dan struktur organisasi, namun hanya menguji saling hubungan antar ketiga variabel tersebut. Bukti empiris yang diperoleh adalah karakteristik informasi yang dirasakan penting oleh para pembuat keputusan dikaitkan dengan ketidakpastian lingkungan (PEU), tetapi hubungannya dengan struktur organisasi sebagai hasil dari dua variabel ketidakpastian lingkungan (PEU) dan karakteristik sistem akuntansi manajemen. Rustiana (2000) mencoba melakukan pengujian interaksi ketiga variabel terhadap kinerja manajerial hasilnya menyatakan bahwa adanya hubungan antara tingkat desentralisasi dan kinerja manajerial atas berbagai level SAM yang sophisticated tetapi hanya variabel cakupan informasi yang luas (*Broad Scope*) yang berinteraksi

positif untuk mempengaruhi kinerja manajerial, hal ini disebabkan karena sampel yang dipilih berasal dari size dan jenis perusahaan yang beragam. Oleh karena itu peneliti tertarik untuk mereplikasi dan mengkonfirmasi hasil penelitian Gul & Chia (1994) dengan konteks responden para manajer perusahaan-perusahaan besar bergerak dibidang manufaktur di Propinsi Jawa Tengah.

Alasan peneliti seperti yang dilakukan oleh Gul & Chia (1994) dalam menguji hubungan antara variabel tersebut dengan analisis interaksi tiga arah adalah *pertama* adalah bahwa sistem kontrol tunggal dalam model uji interaksi dua arah kurang memadai dalam menangkap gagasan bahwa organisasi menggunakan suatu paket sistem kontrol untuk meningkatkan kinerja (Gul & Chia, 1994).

Alasan *kedua* adalah mengutip pernyataan Govindarajan & Fisher (1991), analisis bivariat mempunyai kelemahan yaitu jika semua variabel tersebut dimasukkan bersama-sama dalam suatu persamaan regresi satu atau beberapa variabel diantaranya mungkin akan mendominasi variabel yang lain. Selain itu karena hasilnya bisa bersifat equifinalitas, pengaruh beberapa variabel yang signifikan dalam analisis bivariat mungkin gagal untuk menunjukkan signifikansinya dalam uji *multivariate*.

Alasan terakhir adalah bahwa dengan menguji interaksi tiga arah akan lebih dapat diketahui dampak masing-masing variabel (sistem akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi) terhadap kinerja manajerial. Eksplorasi interaksi tiga arah mengimplikasikan bahwa kontribusi setiap satu variabel terhadap kinerja dipengaruhi oleh level dua variabel yang lainnya. Contoh, pengaruh interaksi karakteristik

informasi sistem akuntansi manajemen dengan desentralisasi terhadap kinerja tidak akan signifikan pada semua level ketidakpastian lingkungan (PEU). Dengan menitikberatkan pada tiga variabel kontijensi yang independen, memungkinkan untuk mengembangkan model yang secara lebih komprehensif dan terintegrasi model yang mengkhususkan kondisi lingkungan dibawah desain sistem akuntansi manajemen dan desentralisasi untuk menghasilkan *outcome* yang menguntungkan (Gul & Chia, 1994).

Sistem akuntansi manajemen dipandang sebagai subsistem pengendalian yang dikonfigurasi dengan ketidakpastian lingkungan (PEU) dan desentralisasi akan mempengaruhi kinerja perusahaan (Gul & Chia, 1994). Sebagai contoh, mengikuti teori kontijensi, kesesuaian (*fit*) antara tingkat ketidakpastian lingkungan (PEU) yang tinggi dan karakteristik informasi bercakupan luas (*broad scope*) lebih mungkin untuk meningkatkan kinerja dari ketidaksesuaian (*misfit*) antara karakteristik informasi bercakupan luas (*broad scope*) dan ketidakpastian lingkungan (PEU) yang rendah (Gordon & Narayanam, 1986). Alasan teori kontijensi ini, bahwa untuk informasi atau sistem pengendalian (seperti sistem akuntansi manajemen) seharusnya sesuai dengan persyaratan atau permintaan sebagai hasil *common uncertainty* organisasi. Dengan mempertemukan kapasitas dengan persyaratan, organisasi dapat meningkatkan kinerjanya (Nadler & Tushman, 1988).

1.2. Perumusan Masalah

Seperti uraian pada latar belakang masalah, maka permasalahan yang diteliti dirumuskan dalam pertanyaan sebagai berikut :

1. Apa pengaruh interaksi antara desentralisasi, informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik pengumpulan (*aggregate*) , dan ketidakpastian lingkungan (PEU) berpengaruh terhadap kinerja manajerial ?
2. Apa pengaruh interaksi antara desentralisasi, informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broadscope*), dan ketidakpastian lingkungan (PEU) berpengaruh terhadap kinerja manajerial ?
3. Apakah kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik pengumpulan (*aggregate*) akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat ketidakpastian lingkungan (PEU) yang lebih rendah ?
4. Apakah kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broadscope*), akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat ketidakpastian lingkungan (PEU) yang lebih rendah ?
5. Apakah kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan informasi system akuntansi manajemen berkarakteristik pengumpulan (*aggregate*) akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat ketidakpastian lingkungan (PEU) yang tinggi?

6. Apakah kombinasi tingginya desentralisasi dan informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broadscope*) akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat ketidakpastian lingkungan (PEU) yang tinggi?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk menguji interaksi antara variabel-variabel informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broad scope*) dan pengumpulan (*aggregate*), desentralisasi dan ketidakpastian lingkungan (PEU) terhadap kinerja manajerial.
2. Mencari kombinasi dampak interaksi level desentralisasi, informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broad scope*) dan pengumpulan (*aggregate*), dan level ketidakpastian lingkungan (PEU) terhadap kinerja manajerial.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dari hasil penelitian ini adalah

1. Memberikan masukan bagi manajemen tentang perlunya mempertimbangkan kombinasi level desentralisasi, informasi sistem akuntansi manajemen berkarakteristik cakupan yang luas (*broad scope*) dan pengumpulan (*aggregate*), dan level PEU terhadap kinerja manajerial.

2. Mengembangkan secara lebih komprehensif dan terintegrasi model yang mengkhususkan pada kondisi lingkungan dibawah desain sistem akuntansi manajemen dan desentralisasi untuk menghasilkan *outcome* yang menguntungkan (Gul & Chia,1994).
3. Sebagai konfirmasi penelitian Gul dan Chia (1994), Supardiyono (1999).

BAB II

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pembahasan literatur ini adalah yang berhubungan dengan penelitian. Pembahasan diawali dengan pendekatan kontijensi yang banyak digunakan oleh para peneliti, dalam rangka memberikan masukan faktor-faktor yang sebaiknya dipertimbangkan dalam perancangan sistem akuntansi manajemen. Pembahasan berikutnya adalah sistem akuntansi manajemen, desentralisasi, ketidakpastian lingkungan / *perceived environmental uncertainty*, hubungan desentralisasi dan karakteristik sistem akuntansi manajemen, hubungan desentralisasi, *perceived environmental uncertainty* dan sistem akuntansi manajerial. Berdasarkan teori-teori dan penelitian sebelumnya digunakan sebagai landasan teoritis bagi peneliti untuk mengembangkan model dan hipotesis dalam penelitian ini.

2.1. Pendekatan Kontijensi dalam Desain Sistem Akuntansi Manejemen

Premis umum yang digunakan pada pendekatan teori kontijensi dalam mendesain sistem akuntansi manajemen adalah bahwa tidak ada informasi sistem akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan (Outley,1980). Ini berarti bahwa desain berbagai komponen sistem akuntansi tergantung pada kontijensi khusus.

Para peneliti telah banyak menerapkan teori kontijensi untuk menganalisa dan merancang sistem pengendalian (Outley,1980), khususnya di bidang sistem

akuntansi manajemen. Beberapa penelitian dalam akuntansi manajemen menguji guna melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan (Gordon dan Narayanan, 1984; Govindarajan, 1984), *task uncertainty* (Chong, 1996); kompleksitas teknologi (Daft dan MacIntosh, 1978; Chenhall dan Morris, 1986); strategi (Govindarajan dan Gupta, 1985; Simons, 1987); *strategic uncertainty* (Riyanto, 1997); desentralisasi (Nazzaruddin, 1998); struktur organisasi dan ketidakpastian lingkungan (Supardiyono, 1999) dengan desain sistem akuntansi manajemen. Tabel 2.1 menyajikan berbagai penelitian tentang sistem akuntansi manajemen yang menggunakan regresi linier sederhana.

Para peneliti tertarik untuk menggunakan pendekatan kontijensi karena ingin mengetahui tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen pada berbagai kondisi. Dengan didasarkan teori kontijensi maka ada dugaan bahwa terdapat faktor situasional lainnya yang mungkin akan saling berinteraksi didalam mempengaruhi kondisi tertentu (Nazaruddin, 1998). Berawal dari pendekatan kontijensi itu ada kemungkinan perbedaan tingkat desentralisasi dan ketidakpastian lingkungan / PEU juga akan menyebabkan perbedaan pada kebutuhan informasi akuntansi manajemen.

Waterhouse dan Tiessen (1978) berargumen dalam kondisi lingkungan saat ini yang sulit diramalkan diperlukan derajat desentralisasi yang tinggi. Bukti-bukti empiris yang dikutip Gordon dan Narayanan (1984) juga menemukan bahwa informasi dari struktur organisasi (desentralisasi) merupakan fungsi dari lingkungan artinya pada tingkat desentralisasi yang tinggi memerlukan informasi yang lebih tepat

Tabel 2.1
Perbandingan penelitian utama dengan model linier sederhana

Peneliti	Variabel kontijensi	Desain organisasi	Tipe system informasi akuntansi	Keefektifan organisasi
Piper	Kompleksitas tugas (jarak produk dan variabilitas diversitas antar unit	Desentralisasi dalam pengambilan keputusan	Struktur kontrol finansial	
Khanwalla	Tipe kompetisi		Sophistication teknik evaluasi kinerja	
Gul & Chia	PEU (perceived environmental uncertainty)	Desentralisasi	Broadscope dan Aggregation	Kinerja Manajerial
Waterhouse & Tiessen	Environmental predictability technological routiness	Nature of sub unit operasi atau manajerial	Desain sistem akuntansi manajemen	
Chia		Desentralisasi	Broadscope, aggregate, timelines dan integrated	Kinerja manajerial
Fisher	PEU (perceived environmental uncertainty)	LOC (locus of control)	Perceived usefulness of informations: scope and timelines	
Nazaruddin		Desentralisasi	Broadscope, aggregate, introgated dan timelines	Kinerja manajerial
Supardiyono	PEU (perceived environmental uncertainty)	Sentralisasi dan Desentralisasi	Broadscope, aggregate, introgated dan timelines	Kinerja manajerial
Rustiana	PEU (perceived environmental uncertainty)	Desentralisasi	Broadscope, aggregate, introgated dan timelines	Kinerja manajerial

waktu, informasi non finansial dan berorientasi pada masa yang akan datang, teragregasi dan terintegrasi (Gul dan Chia, 1994; Chia, 1995)

Duncan (1973) mengatakan bahwa struktur organisasi (desentralisasi) akan mempengaruhi kemampuan organisasi didalam mengolah dan mengumpulkan informasi serta aliran informasi. Pada organisasi sentralisasi aliran informasi mungkin akan terpusat pada manajemen tingkat atas, sedangkan pada organisasi desentralisasi informasi tersebut akan mengalir ke manajemen yang lebih rendah. Ini sejalan dengan Miah dan Mia (1996) dan Naxzaruddin (1998) bahwa dalam lingkungan organisasi desentralisasi, para manajer membutuhkan informasi yang cukup. Informasi yang berkarakteristik *broad scope* seperti informasi nonfinansial, informasi yang berorientasi pada masa yang akan datang, untuk memenuhi kebutuhan terhadap informasi tertentu yang antar manajer berbeda-beda sesuai dengan fungsi mereka masing-masing. Informasi agregasi dibutuhkan organisasi desentralisasi agar para manajer dapat menghemat waktu didalam menganalisa informasi yang tersedia dan mengarahkan para manajer untuk selalu mempertimbangkan tujuan organisasi di dalam setiap langkahnya (Gul & Chia,1994; Chia, 1995).

2.2. Hubungan Sistem Akuntansi Manajemen, Desentralisasi dan PEU

2.2.1. Sistem Akuntansi Manajemen

Sistem akuntansi manajemen adalah sistem informasi yang mengumpulkan data operasional dan finansial, memprosesnya, menyimpannya dan melaporkan kepada pengguna, yaitu para pekerja, manajer dan eksekutif (Atkinson, dkk, 1995 hal. 4). Disisi lain, Chia (1995) mengemukakan bahwa sistem akuntansi manajemen adalah suatu mekanisme pengawasan organisasi yang dapat memudahkan pengawasan

dengan cara membuat laporan dan menciptakan tindakan-tindakan yang nyata terhadap penilaian kinerja dari setiap komponen dalam sebuah organisasi serta merupakan alat yang efektif dalam penyediaan informasi yang berguna dalam memprediksi akibat yang mungkin terjadi dari berbagai alternatif yang dapat dilakukan. Sedangkan Waterhouse dan Tiessen (1978) mengemukakan bahwa sistem akuntansi manajemen merupakan bagian integral dari struktur kontrol organisasi secara formal. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sistem akuntansi manajemen adalah sistem penghasil informasi yang digunakan dalam mekanisme kontrol dalam suatu organisasi.

Hasil penelitian Chenhall dan Morris (1986) menemukan bahwa terdapat empat karakteristik informasi yang dihasilkan oleh sistem akuntansi manajemen, yaitu *broad scope*, *timeliness*, *agregation* dan *integration*, yang bermanfaat menurut persepsi manajerial.

2.2.2. Desentralisasi

Daft (1998) mendefinisikan struktur organisasi sebagai (1) desain hubungan dalam penyampaian laporan-laporan secara formal, desain susunan tingkatan hirarki organisasi dan penentuan luasnya jangkauan pengawasan; (2) terdiri dari individu-individu yang membentuk suatu kelompok yang dapat digolongkan kedalam unit-unit organisasi; (3) desain sistem-sistem yang berguna untuk kehandalan melaksanakan komunikasi, koordinasi dan integrasi semua aktivitas kerja dalam organisasi (Child, 1981).

Struktur organisasi desentralisasi secara umum ditunjukkan dengan tingkat pengambilan keputusan yang terjadi dalam organisasi. Dalam struktur sentralisasi yang tinggi, sebagian keputusan diambil pada tingkat hirarki organisasi tertinggi, dan apabila sebagian besar otorisasi didelegasikan pada level yang lebih rendah dalam organisasi, maka organisasi tersebut lebih desentralisasi.

Definisi desentralisasi menurut Simon dalam Siegel & Ramanouski (1989) :

Suatu organisasi administratif adalah sentralisasi yang luas apabila keputusan yang dibuat pada level organisasi yang tinggi, desentralisasi yang luas apabila keputusan didelegasikan dari top manajemen kepada level yang rendah dari wewenang eksekutif.

Dengan adanya desentralisasi akan membuat tanggung jawab yang lebih besar kepada manajer dalam melaksanakan tugasnya serta memberikan kebebasan dalam bertindak. Dengan desentralisasi akan meningkatkan independensi manajer dalam berpikir dan bertindak dalam satu team tanpa mengorbankan kebutuhan organisasi. Desentralisasi membutuhkan keseimbangan manajer yang independen dengan teamnya dan komitmennya pada organisasi.

Ada beberapa alasan suatu organisasi membentuk struktur desentralisasi (Siegel & Ramanauski, 1989) :

1. Desentralisasi akan memberikan top manajemen waktu yang lebih banyak pada pembuatan keputusan stratejik jangka panjang dari keputusan operasi.
2. Desentralisasi dapat membuat organisasi memberikan respon yang lebih cepat dan efektif pada suatu masalah.

3. Pada sistem sentralisasi tidak memungkinkan untuk mendapatkan seluruh kebutuhan informasi yang kompleks untuk membuat keputusan optimasi.
4. Desentralisasi akan menghasilkan dasar training yang baik untuk calon top manajer dimasa yang akan datang.
5. Desentralisasi memenuhi kebutuhan otonomi dan kemudian menjadi alat motivasi yang kuat bagi manajer.

2.2.3. *Perceived Environmental Uncertainty / PEU*

Ketidakpastian lingkungan telah diidentifikasi sebagai variabel kontekstual di dalam sistem informasi akuntansi (Gordon & Miller, 1976) dan rekayasa sistem informasi manajemen (Waterhouse & Tiessen, 1978; Otley, 1978). Variabel ketidakpastian lingkungan merupakan kontekstual yang penting karena kondisi tersebut akan membuat kegiatan perencanaan dan kontrol menjadi sulit (Chenhall dan Morris, 1986). Perencanaan akan menjadi problematic dalam situasi operasi yang tidak pasti yang disebabkan oleh kejadian-kejadian di masa yang akan datang yang tidak dapat diprediksikan. Demikian juga kegiatan kontrol akan terpengaruh oleh kondisi ketidakpastian tersebut.

Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, informasi merupakan komoditi yang sangat berguna sekali dalam proses kegiatan perencanaan dan kontrol dalam suatu organisasi. Sistem akuntansi manajemen yang andal (ditunjukkan dengan tingkat ketersediaan informasi sistem manajemen) akan memudahkan penyediaan informasi yang tepat waktu dan relevan, dimana para manajer memiliki kebutuhan

informasi yang berbeda. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tingkat ketidakpastian lingkungan akan mempengaruhi tingkat ketersediaan informasi sistem akuntansi manajemen.

Ketidakpastian lingkungan didefinisikan Duncan (1972) sebagai :

1. kurangnya informasi yang berkaitan dengan faktor-faktor lingkungan dalam pengambilan keputusan.
2. ketidakmampuan untuk mengetahui hasil yang diperoleh dari keputusan keputusan yang diambil sehingga besarnya kerugian yang diderita akibat kesalahan dalam mengambil keputusanpun tidak dapat diidentifikasi secara jelas
3. ketidakmampuan menentukan kemungkinan-kemungkinan akan berlakunya ketidakpastian lingkungan itu dapat mempengaruhi keberhasilan dan kegagalan terhadap keputusan-keputusan yang diambil dalam menjalankan fungsi masing-masing unit.

Masih sedikit penelitian yang menggunakan PEU secara lebih obyektif untuk mengukur ketidakpastian (Gordon & Narayanan, 1984; Chenhall & Morris, 1986; Supardiyono, 1999). Weick (1969), Ferris (1977), Magnusson (1981) setuju bahwa lingkungan yang mempengaruhi orang bukan orang yang mempengaruhi lingkungan secara fisik. Jadi lingkungan yang dirasakan orang adalah nyata.

2.2.4. Desentralisasi dan Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen

Desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kepada para manajer. Tingkat pendelegasian itu sendiri menunjukkan sampai seberapa jauh manajemen yang lebih tinggi mengizinkan manajemen dibawahnya untuk membuat kebijakan secara independen (Heller dan Yulk, 1969). Otoritas / wewenang disini memberikan pengertian sebagai hak untuk menentukan penugasan, sedangkan tanggung jawab adalah kewajiban untuk mencapai tugas yang telah ditetapkan (Hellriegel dan Slocum, 1978).

Desentralisasi pada tingkat otonomi yang didelegasikan pada manajer subordinat dan desain sistem akuntansi manajemen merupakan suatu bagian paket pengendalian dalam organisasi (Outley, 1980). Secara lebih khusus, desentralisasi dipandang sebagai suatu variabel kontijen yang penting dalam merancang sistem akuntansi manajemen (Wason, 1975), dan mendukung mekanisme yang seharusnya konsisten dengan maksud susunan struktur formal (Chenhall & Morris, 1986).

Sistem akuntansi manajemen didefinisikan dalam istilah karakteristik informasi yang meliputi *broad scope*, *aggregation*, *timeliness* dan *integration* (Chenhall & Morris, 1986). Namun menurut Chenhall & Morris bahwa karakteristik sistem akuntansi manajemen yang mempunyai hubungan langsung dengan PEU dan desentralisasi adalah berupa *braod scope* dan *aggregation* (digunakan oleh Gul & Chia, 1994). Oleh karenanya, dua karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen yaitu *broad scope* dan *aggregation*, yang mempunyai level tertinggi

dipertimbangkan lebih *sophisticated*. Ringkasan karakteristik informasi *broad scope* dan *aggregation* sebagai berikut :

Scope	Informasi eksternal (misal kondisi ekonomi)
	Informasi non keuangan (misal preferensi konsumen)
	Orientasi masa depan (misal probabilitas)
Aggregation	Aggregat periode waktu (misal bulanan)
	Aggregat area fungsional (misal pemasaran)
	Aggregat model keputusan (<i>discounted cash flow</i>)

Gambar 2.1 Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen yang *Sophisticated* (Gul & Chia, 1994 yang diadopsi dari Chenhall & Morris, 1986)

Kesesuaian / *fit* antara desentralisasi dan karakteristik sistem akuntansi manajemen yang berupa *broad scope* dan *aggregation* digunakan untuk memperbaiki kinerja manajerial (Gordon & Miller, 1976; Waterhouse & Tiessen, 1978; Nazaruddin, 1998). Suatu struktur organisasi yang memadai dilengkapi dengan informasi yang memadai dari sistem akuntansi manajemen akan memudahkan untuk tingkat kinerja manajerial yang lebih tinggi. Chenhall & Morris (1986) menyatakan bahwa informasi *broad scope* sistem akuntansi manajemen akan dibutuhkan untuk melayani keberagaman keputusan yang dicapai oleh manajer desentralisasi dalam area penentuan harga / *pricing*, pemasaran, pengendalian persediaan dan negosiasi tenaga kerja. Dalam organisasi terdesentralisasi manajer mempunyai kebutuhan yang spesifik, informasi *broad scope* akan memudahkan manajer untuk memutuskan secara lebih efektif dan pada akhirnya akan menghasilkan kinerja manajerial yang lebih baik (Sathe & Watson, 1987). Nazaruddin (1998) juga menemukan dari 66 manajer perusahaan yang terdaftar pada *Indonesian Capital Market Directory 1997*

dan *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia* volume 1 tahun 1995/1996, bahwa pada tingkat desentralisasi tinggi maka dibutuhkan karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen yang semakin andal agar dapat semakin besar pengaruh positifnya terhadap kinerja manajerial.

Demikian juga diharapkan organisasi yang terdesentralisasi, informasi *aggregate* sistem akuntansi manajemen akan dihubungkan dengan kinerja yang lebih tinggi. Ini karena manajer yang terdesentralisasi akan lebih mungkin untuk menyukai dievaluasi pada pengukuran kinerja yang dengan cara *aggregate* yang mencerminkan tanggung jawab area mereka (Chenhall & Morris, 1986). Pada akuntansi konvensional pengukuran evaluasi tidak mencerminkan otonomi, dan integrasi antara aktifitas sub unit yang menghasilkan moral yang lebih rendah akan meningkatkan konflik (Ansari, 1979; Chenhall & Morris, 1986).

2.2.5. PEU, Sistem Akuntansi Manajemen dan Desentralisasi

Kesesuaian / *fit* antara desentralisasi dan sistem akuntansi manajemen yang *sophisticated* dapat meningkatkan kinerja, tetapi perlu dipertimbangkan juga adanya variabel *perceived environmental uncertainty* (PEU). PEU diidentifikasi sebagai variabel kontekstual yang penting karena dapat membuat perencanaan manajerial dan pengendalian menjadi lebih sulit (Burn & Stalker, 1961; Lawrence & Lorsch, 1967; Weick, 1969; Duncan, 1972). Perencanaan menjadi masalah dalam situasi operasi yang tidak pasti karena peristiwa masa depan yang tidak dapat diprediksikan. Aktifitas pengendalian juga dipengaruhi oleh ketidakpastian. Misal, manajer subunit

yang mengalami perubahan yang tidak dapat diprediksikan, penggunaan alat statis merupakan alat pengendalian yang tidak efektif karena standar secara cepat menjadi *out-of date*.

Strategi untuk mengkombinasikan desentralisasi dengan sistem akuntansi manajemen yang *sophisticated* akan lebih efektif untuk kinerja manajerial jika tingkat PEU tinggi. Dengan kata lain pengaruh PEU terhadap kinerja manajerial akan dipengaruhi oleh level sistem akuntansi manajemen yang *sophisticated* dan tingkat desentralisasi. (Gul & Chia, 1994). Ketika PEU rendah, manajemen dapat membuat prediksi yang relatif lebih akurat mengenai pasar yang diturunkan dari kewajaran parameter umum dalam sistem akuntansi manajemen. Supardiyono (1999) meneliti 60 manajer perusahaan yang terdaftar pada perusahaan manufaktur yang ada pada *Top Companies & Big Group in Indonesia* terbitan PT. Kompas, menemukan hasil bahwa sistem akuntansi manajemen akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi dan mempunyai pengaruh negatif pada saat kondisi ketidakpastian lingkungan rendah.

2.3. Perumusan Hipotesis

Dua sub sistem pengendalian karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen (yaitu *broad scope* dan *aggregation*) dan desentralisasi akan dipengaruhi oleh tingkat PEU. Agar supaya dapat mencapai kinerja manajerial yang lebih baik harus ada kesesuaian (*fit*) yang memadai antara ketidakpastian lingkungan dan dua subsistem pengendalian. Dengan kata lain kinerja manajerial akan dipengaruhi oleh interaksi

antara level PEU, tingkat desentralisasi dan level karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen yang *sophisticated* (Gul & Chia, 1994). Sehingga hipotesis H1 dan H2 sebagai berikut :

H1 : *Ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi broad scope sistem akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial.*

H2 : *Ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi agregat sistem akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial.*

Manajer ketika menghadapi tingkat PEU yang rendah, relatif kurang membutuhkan sistem akuntansi manajemen yang *sophisticated*. Adanya informasi sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* (*broad scope* dan *aggregation*) akan menjadi *disfungsional* karena adanya informasi yang *overload* (Gerloff, 1985).

Tingginya tingkat desentralisasi tidak sesuai dalam aktifitas rutin. Sehingga hipotesis 3 dan 4 sebagai berikut :

H3 : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi broad scope sistem akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah.*

H4 : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi agregat sistem akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah.*

Selanjutnya tingginya kondisi PEU manajer akan membutuhkan lebih banyak informasi sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* (*broad scope* dan *aggregation*) yang akan meningkatkan kinerja mereka. Semakin tinggi tingkat desentralisasi, memungkinkan manajer sub unit untuk membuat keputusan yang lebih *informed* (Dul & Chia, 1994). Sehingga hipotesis 5 dan 6 sebagai berikut :

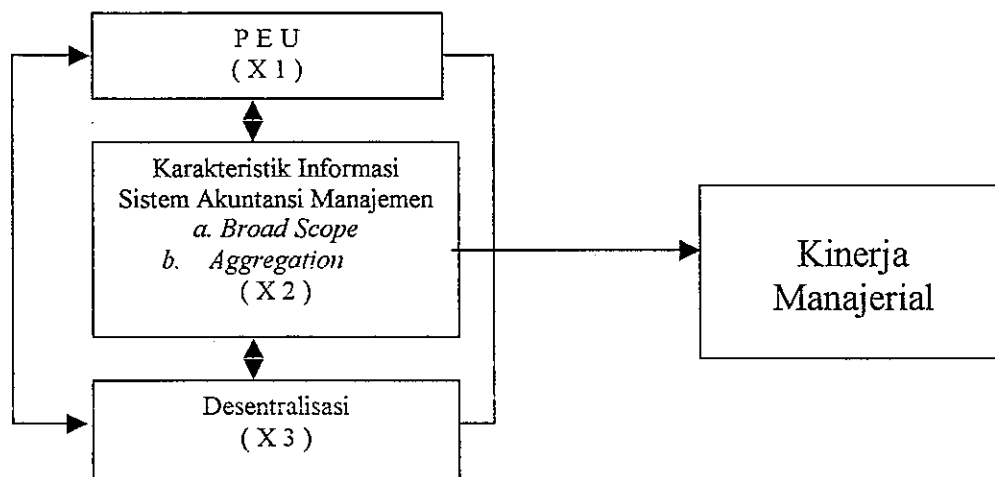
H5 : Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi broad scope sistem akuntansi manajemen yang sophisticated berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU tinggi.

H6 : Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi agregat sistem akuntansi manajerial yang sophisticated akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU tinggi.

Dari hipotesis 3 sampai 6 dapat diringkas dalam bagan berikut :

Perceived Environment Uncertainty	Kombinasi Desentralisasi & Broadscope / Aggregate		
		Tinggi	Rendah
	Tinggi	Kinerja manajerial +	Kinerja manajerial -
	Rendah	Kinerja manajerial -	Kinerja manajerial +

Selanjutnya model hubungan antara variabel sistem akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dapat diringkas dalam bentuk bagan berikut :



Gambar 2.2 Hubungan antara Variabel Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen, Desentralisasi dan PEU terhadap Kinerja Manajerial

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Pemilihan Sampel .

Seperti halnya penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji efektifitas sistem akuntansi manajemen (misal: Gordon dan Narayanan, 1884; Chenhall dan Morris, 1986; Gul, 1991 dan Miah dan Mia, 1996), penelitian ini menggunakan manajer secara individual sebagai unit analisis. Subyek yang menjadi target dalam penelitian ini adalah manajer pemasaran dan produksi perusahaan-perusahaan manufaktur di Jawa Tengah. Alasan pemilihan subyek penelitian tersebut adalah: (a) dalam situasi bisnis yang penuh dengan ketidakpastian, mereka merupakan manajer fungsional yang berperan penting di dalam pengambilan keputusan dalam perusahaan, (b) sejalan dengan pemikiran Miah dan Mia (1996) bahwa ketidakkonsistenan hasil penelitian Gordon dan Narayanan (1984) dan Chenhall dan Morris (1986) diduga karena perbedaan level posisi responden di dalam perusahaan.

Dalam penelitian ini, peneliti tidak mengetahui secara pasti jumlah populasi yang akan diteliti, maka untuk kepentingan analisis dengan statistik, peneliti menentukan jumlah minimum respon sebanyak 60 responden. Hal ini memenuhi batas jumlah sample yang dapat digunakan untuk keperluan statistik, sesuai dengan teori Central Limit Theoreme, yang menyatakan bahwa jumlah minimal sampel untuk mencapai kurva normal setidaknya adalah dengan mencapai nilai responden minimum 30 (Mendenhall dan Beaver, 1981)

3.2. Sumber dan Pengumpulan Data

Data penelitian dikumpulkan dengan metode survei, yaitu dengan mengirimkan kuesioner melalui jasa pos kepada manajer pemasaran dan manajer produksi perusahaan-perusahaan manufaktur di Jawa Tengah dan mendatangi secara langsung ke perusahaan yang diteliti. Sebagai kerangka sampling peneliti memilih secara random perusahaan-perusahaan yang dimuat dalam *buku Large and Medium Manufacturing Statistics 2000 (Central Java)*. Untuk menghindari adanya efek industri, sampel dipilih dari perusahaan yang kegiatan utamanya adalah pemanufakturan. Dalam kuesioner ini manajer diminta untuk menjawab kuesioner dengan 8 pertanyaan tentang kinerja manajerial, 12 pertanyaan tentang karakteristik system akuntansi manajemen, 5 pertanyaan tentang desentralisasi dan 7 pertanyaan tentang ketidakpastian lingkungan. Item-item dalam kuesioner tersebut dikembangkan atas dasar literatur yang ada dan pengalaman salah satu peneliti yaitu Gul & Chia (1994). Kuesioner tersebut sangat pendek, yang membutuhkan kurang dari dua puluh lima menit untuk mengisinya, agar diperoleh keyakinan respon rate yang tinggi dan perhatian menyeluruh dari responden. Kuesioner tersebut dilampirkan (dengan skor yang ditransformasikan)

3.3. Pengukuran Variabel Independen

Kuesioner yang dikirimkan kepada responden merupakan kuesioner yang berisi instrumen-instrumen yang pernah digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, sehingga memungkinkan meningkatkan validitas dan reliabilitas pengukuran variabel. Instrumen-instrumen yang digunakan dalam kuesioner

penelitian ini meliputi instrumen untuk variabel independen, yaitu: sistem akuntansi manajemen, *perceived environmental uncertainty*, dan desentralisasi. Sedangkan instrumen untuk variabel dependennya adalah kinerja manajerial.

1. Sistem Akuntansi Manajemen

Variabel Sistem Akuntansi Manajemen diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Chenhall dan Morris (1986). Chenhall dan Morris (1986) menggunakan instrumen tersebut untuk mengukur persepsi informasi yang bermanfaat bagi para manajerial. Namun, ukuran kemanfaatan informasi akuntansi manajemen tersebut tidak menjelaskan hubungan antara sistem akuntansi manajemen dan kinerja manajerial yang menjadi fokus dari penelitian ini. Alasannya adalah persepsi terhadap informasi yang bermanfaat dari informasi akuntansi manajemen belum tentu menjamin bahwa informasi tersebut ada atau tidak ada dalam perusahaan. Dengan demikian ukuran yang dipakai adalah persepsi responden mengakui ketersediaan informasi dari sistem akuntansi manajemen, khususnya mencakup karakteristik informasi *broadscope* dan *aggregate* seperti yang dilakukan oleh Gul & Chia (1994). Oleh Gul & Chia kedua karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen tersebut dikatakan lebih *sophisticated* jika dihubungkan dengan PEU dan desentralisasi, seperti yang disarankan oleh Chenhall & Morris (1986).

Butir-butir pertanyaan untuk mengukur tingkat ketersediaan karakteristik informasi *broadscope* dan *aggregate* sistem informasi manajemen ada 12 pertanyaan. Kisaran pertanyaan diukur dengan menggunakan 7 skala likert. Angka 1 menunjukkan informasi tersebut tidak tersedia dan 7 menunjukkan intensitas tingkat

ketersediaan informasi yang tinggi. Dalam upaya untuk menghindari *order effect* dan *learning effect* maka pertanyaan tersebut diacak pengurutannya.

2. *Perceived Environmental Uncertainty / PEU*

Variabel ketidakpastian lingkungan diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Gordon dan Narayanan (1984). Instrumen tersebut berisi tujuh butir pertanyaan yang mengukur tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan responden, diantaranya dalam bidang ekonomi, hukum, politik, teknologi, persaingan, pelanggan, dan lingkungan industri. Jawaban responden diukur dengan 7 skala likert, dimana skala rendah (=1) berarti tingkat PEU yang rendah dan skala tinggi (=7) untuk tingkat PEU yang tinggi.

Pengukuran PEU ini berbeda yang dilakukan oleh Gul & Chia yang menggunakan pengukuran PEU menurut Duncan. Penggunaan pengukuran PEU yang dikembangkan oleh Khandwall digunakan penulis dengan alasan bahwa ketidakpastian lingkungan yang diukur scopenya lebih luas daripada pengukuran menurut Duncan.

3. Desentralisasi

Variabel struktur organisasional diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) dan digunakan oleh banyak peneliti (Gul & Chia, 1994; Nazaruddin, 1998) yang terdiri dari lima butir pertanyaan, yaitu: pengembangan produk atau jasa baru, pengangkatan dan pemutusan hubungan kerja karyawan tingkat pimpinan, penilaian dan pemilihan

investasi dalam skala besar, pengalokasian anggaran dan penentuan harga jual, untuk mengukur tingkat pendelegasian wewenang manajer. Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan 7 skala likert, dengan angka 1 menunjukkan bahwa responden menggunakan struktur organisasi yang lebih sentralisasi dan angka 7 untuk menunjukkan bahwa struktur menuju arah desentralisasi yang tinggi.

3.4. Analisis Data

Data penelitian yang diperoleh dianalisis sebagai berikut :

3.4.1 Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian dan deskriptif mengenai variabel-variabel penelitian (ketidakpastian lingkungan, karakteristik system akuntansi manajemen, desentralisasi dan kinerja manajerial) peneliti menggunakan table distribusi frekwensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran dan deviasi standar.

3.4.2 Uji Non Respon Bias

Salah satu kelemahan mail questionnaire adalah bahwa responden yang berpartisipasi adalah mereka yang mempunyai kepentingan pribadi terhadap hasil penelitian. Secara umum kemungkinan terjadi karakteristik mereka yang berpartisipasi dan yang tidak berpartisipasi berbeda. Apabila hal itu terjadi, maka hasil analisis data yang dengan yang tidak berpartisipasi kemungkinan akan berbeda dengan hasil analisis data tanpa yang berpartisipasi. Kondisi seperti ini disebut nonresponse bias, kondisi ini akan menjadi masalah yang sangat serius jika tingkat pengembalian sangat rendah.

Untuk mengatasi ini uji nonrespon bias dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik responden yang berpartisipasi dengan karakteristik responden yang tidak berpartisipasi. Data yang diterima melewati tanggal batas pengumpulan data dianggap mewakili responden yang tidak menjawab kuesioner. Jika hasil uji-t tidak signifikan, menunjukkan bahwa responden yang tidak mengirim balasan bukan merupakan problem yang perlu dipermasalahkan.

3.4.3 Uji Kualitas Data

Menurut Huck dan Cormier (1996), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen kuesioner. Ada tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu :

1. Uji konsistensi internal (uji reliabilitas) dilakukan dengan menghitung koefisien (Cronbach) alpha dari masing-masing instrumen dalam satu variabel. Instrumen yang dipakai dalam variabel tersebut dikatakan andal (reliable) bila memiliki koefisien Cronbach alpha lebih dari 0,60 (Nunnally, 1969)
2. Uji validitas konstruk dengan analisis factor terhadap skor setiap butir. Uji validitas yang dilakukan dengan analisis factor dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terkalifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan. Uji analisis factor ini dapat dilakukan terhadap nilai setiap variabel. Nilai Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling

Adequacy (Kaiser's MSA) yang disyaratkan agar data yang terkumpul dapat tepat dilakukan dengan analisis factor harus diatas 0,50 dan hal ini juga akan menunjukkan construct validity dari masing-masing variabel (Kaiser dan Rice, 1974). Item yang akan dimasukkan dalam analisis akhir adalah item yang memiliki factor loading lebih dari 0,40 (Chia, 1995)

3.4.4 Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji kondisi multicollinearity dengan menganalisis nilai VIF, autocorrelation dengan memperhatikan nilai Durbin Watson (dw) dan heterocedasticity dengan memperhatikan grafik scatterplots (Imam G, 2001). Jika empat asumsi klasik tersebut menjadi karakteristik data maka di-tratement sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis berdistribusi normal dan beba asumsi klasik (Gujarati, 1995). Karakteristik data seperti itu akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

3.4.5 Uji Hipotesis

Metode empiris pengujian hipotesis adalah variabel dependen merupakan fungsi dari interaksi tiga variabel . Pendekatan ini diadopsi dari (Althauser, 1971; Allison, 1977; Govindarajan, 1986) yang digunakan untuk menguji pengaruh interaksi PEU, desentralisasi dan karakteristik informasi sistem manajemen terhadap kinerja (Southwood, 1978; Schoonhoven, 1981; Govindarajan, 1986). Model persamaan *multiple regression* / regresi berganda sebagai berikut :

$$Y = i_1 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + b_1X_1X_2 + b_2X_1X_3 + b_3X_2X_3 + c_1X_1X_2X_3 \dots \dots \dots 1)$$

Y	= kinerja manajerial
X ₁	= PEU
X ₂	= karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen
X ₃	= desentralisasi
X ₁ X ₂	= interaksi X ₁ dan X ₂
X ₁ X ₃	= interaksi X ₁ dan X ₃
X ₂ X ₃	= interaksi X ₂ dan X ₃
X ₁ X ₂ X ₃	= interaksi X ₁ X ₂ dan X ₃
i ₁	= intersep
a ₁ ,a ₂ ,a ₃ ,b ₁ ,b ₂ ,b ₃	= koefisien regresi

Dalam penelitian ini, pendekatan interaksi bertujuan untuk menerangkan variasi kinerja manajerial dari tiga interaksi variabel independen (karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi). Pembuktian matematis oleh Southwood (1978) dan penerapan secara empiris oleh Schoonhoven (1981) dan Govindarajan (1986) menunjukkan efek utama / *main effect* dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen tidak dapat diinterpretasikan. Fokusnya adalah pada kesignifikanan dan sifat pengaruh interaksi yang ada dalam persamaan (1).

Ada dua hal penting pada persamaan (1). *Pertama*, ketika X₁, X₂ dan X₃ dalam skala interval (bukan skala rasio) utilitas persamaan (1) adalah untuk menyediakan informasi atas interaksi X₁, X₂ dan X₃ terhadap Y bukan *main effect* (Southwood, 1978; Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan & Fisher (1990). *Kedua*, seperti telah ditunjukkan oleh Gupta & Govindarajan (1989) dan Govindarajan & Fisher (1990) dan Gul & Chia (1994), masalah multikolinearitas

dalam persamaan (1) adalah *non-issue* / bukan masalah utama. Fokus persamaan (1) adalah apakah hasil interaksi tiga arah adalah signifikan.

Jika c_1 signifikan, penambahan R_2 -nya juga akan signifikan pada tingkat probabilitas yang sama (Southwood, 1978). Persamaan (1) tidak memberikan informasi terhadap apakah hubungan dihipotesakan tersebut bersifat *monotonic* atau tidak. Oleh karena itu digunakan persamaan (2) yaitu persamaan derivatif parsial digunakan untuk menentukan ada tidaknya pengaruh simetris atau *non-monotonic*. Informasi mengenai *monotonic* digunakan untuk menguji H3, H4, H5 dan H6.

Diasumsikan bahwa level PEU mempengaruhi seleksi jenis subsistem pengendalian. Dengan perspektif ini X_1 (PEU) tetap dan kemudian menguji interaksi antara X_2 (level sistem akuntansi manajemen) dan X_3 (desentralisasi). Untuk X_1 yang tetap, interaksi jika signifikan dapat diinterpretasikan sebagai perubahan koefisien X_2 atau X_3 . Asumsi mengenai hubungan kausalitas dibuat untuk menentukan pilihan antar kedua variabel ini. Secara matematis kedua pendekatan tersebut adalah valid (Gul & Chia, 1994).

Peneliti memilih persamaan derivatif untuk X_2 , tetapi hasilnya juga akan sama jika persamaan derivatif untuk X_3 yang dipilih. Persamaan deviratif parsial untuk X_2 sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_1 + b_3 X_3 + c_1 X_1 X_3 \dots\dots\dots 2)$$

Derivatif parsial pengaruh tingkat kecanggihan sistem akuntansi manajerial terhadap kinerja manajerial dalam persamaan (2) tergantung dari level PEU dan tingkat

desentralisasi. Jika X_1 (PEU) adalah konstan, persamaan (2) dapat ditulis ulang sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = (a_2 + b_1 X_1) + (b_3 + c_1 X_1) X_3 \dots\dots\dots 3)$$

Jika nilai $\delta Y / \delta X_2$ dalam persamaan (3) selalu positif atau selalu negatif atas range observasian X_3 , maka hubungan antara Y dan X_2 dengan nilai X_1 yang tetap adalah *monotonic* dan jika tidak hubungan tersebut bersifat *non-monotonic*.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dalam bab sebelumnya telah dibahas mengenai aspek metodologis yang menjadi landasan dalam penelitian ini, antara lain : pemilihan dan pengumpulan data, penggunaan instrumen untuk pengukuran variabel dan uji yang dilakukan peneliti terhadap instrumen tersebut serta metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesa. Dalam bab ini akan dibahas mengenai analisis data yang terdiri atas gambaran umum responden, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian dan hasil analisis regresi untuk menguji hipotesa.

4.1 Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan 525 kuesioner melalui jasa pos kepada manajer produksi dan pemasaran perusahaan manufaktur di Jawa Tengah. Pengiriman dilakukan pada tanggal 25 Maret 2003 dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 25 Mei 2003. Sebanyak 73 manajer berpartisipasi mengirimkan jawabannya kembali, 65 yang kembali tepat waktu yaitu antara 25 Maret – 25 Mei 2003 sedangkan 8 kuesioner kembali lewat dari tanggal 25 Mei 2003. Dari 73 responden yang mengirimkan kuesioner ada 8 kuesioner tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga jumlah kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 65 kuesioner (lihat tabel 3.1). Dari tabel tersebut diketahui bahwa respon rate sebesar 13,9% dan kuesioner yang tidak direspon sebesar 86,3%. Ada beberapa alasan klasik responden tidak mengembalikan kuesionernya setelah dikonfirmasi

diantaranya adalah responden menganggap kuesioner tersebut sangat memungkinkan terungkapnya rahasia perusahaan terutama mengenai strategi yang digunakan oleh perusahaan. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam table 3.1.

Tabel 4.1

Rincian penerimaan jawaban responden

	Jumlah
Pengiriman kuesioner	525
Kuesioner yang kembali	73
Kuesioner yang tidak kembali	452
Kuesioner yang kembali sampai tanggal 25 Mei 2003	63
Kuesioner yang kembali sesudah tanggal 25 Mei 2003	10
Kuesioner tidak dapat dipakai	8
Kuesioner yang dapat dipakai	65
Tingkat pengembalian (respon rate) : $72/525 \times 100\%$	13,9%
Tingkat pengembalian yang digunakan (usable respon rate) : $65/525 \times 100\%$	12,4%

Sumber : Hasil Penelitian 2003

Adapun latar belakang 65 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada tabel 4.2 sebagai berikut :

Tabel 4.2

Statistik demografi responden

	Mean	Modus	Range
Jabatan	2,20	1	1-4 ^a
Lama jabatan	5,22	2	1-19 ^b
Lama kerja	9,23	9	2-30 ^b
Pendidikan	3	3	1-4 ^c
Umur	36,17	29	24-59 ^b

Keterangan :

N = 65

^a 1= manajer pemasaran, 2= manajer produksi dan 3 = lain-lain^b dalam tahun^c 1= maksimal SMU, 2 = D3, 3 = Sarjana, 4 = sarjana S2 dan 5 = sarjana S3

Dari tabel 4.2 dapat dibaca bahwa responden yang berpartisipasi kebanyakan berkedudukan sebagai manajer pemasaran (35,4%). Lama menduduki jabatan sekarang rata-rata 5,22 tahun dengan lama masa kerja rata-rata 9,23 tahun. Umur responden rata-rata 36,16 tahun dengan rata-rata berpendidikan sarjana (S1)

4.2. Deskripsi Variabel

Adapun untuk memberikan gambaran mengenai variabel penelitian, peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran teoritis, kisaran sesungguhnya dan standar deviasi. Analisis didasarkan pada jawaban responden sebanyak 65 responden mengenai variabel-variabel penelitian yang dirinci dalam tabel 4.3.

Table 4.3

Statistik deskripsi variabel SAM, Desentralisasi, PEU dan Kinerja Manajerial

Variable	Mean	Standart Deviasi	Kisaran Teoritis	Kisaran Ssungguhnya
PEU	33,09	6,57	10 – 70	19 – 48
Aggregate	31,97	9,06	11 – 77	11 – 44
Broadscope	36,05	7,68	6 – 42	22 – 56
Desentralisasi	21,38	8,84	5 – 63	5 – 42
Kinerja manajerial dimensional	4,83	1,18	1 – 9	1 – 7
Kinerja manajerial keseluruhan	32,63	7,80	8 – 72	13 – 45

Sumber : Data Primer diolah 2003

Berdasarkan pada tabel 4.3 dapat dibaca bahwa :

a. *Perceived Environmental Uncertainty / PEU*

Skor jawaban responden berkisar antara 19 sampai dengan 48 sedangkan kisaran teoritisnya antara 10 sampai dengan 70. Nilai rata-rata jawaban responden sebesar 33,09 dengan standar deviasi 6,57. Nilai rata-rata sebesar 33,09 tersebut menunjukkan bahwa tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan responden tidak terlalu tinggi atau tidak terlalu rendah. Nilai tersebut memenuhi persyaratan sehingga data ini dapat digunakan untuk analisis lebih lanjut.

b. *Karakteristik sistem akuntansi manajemen*

Jawaban yang diperoleh dari responden cukup bervariasi, skor jawaban responden berkisar antara 11 sampai dengan 44, sedangkan kisaran teoritisnya antara 11 sampai dengan 77. Rata-rata jawaban responden sebesar 31,97 dengan standar deviasi sebesar 9,06 untuk Aggregate. Sedangkan untuk Broadscope, skor jawaban responden berkisar antara 22 sampai dengan 56, kisaran teoritis antara 6 sampai dengan 42. rata-rata jawaban responden sebesar 36,05 dengan standar deviasi sebesar 7,68. Nilai rata-rata tersebut menunjukkan adanya kecenderungan bahwa tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen perusahaan responden relatif tinggi. Nilai tersebut memenuhi persyaratan sehingga data ini dapat digunakan untuk analisis lebih lanjut.

c. Desentralisasi

Jawaban yang diperoleh responden dengan skor jawaban responden antara 5 sampai dengan 42. Jawaban responden menunjukkan bahwa struktur organisasi pada perusahaan tidak ada yang memiliki struktur sentralisasi secara ekstrem (skor 5) dan sebaliknya struktur desentralisasi secara ekstrem (skor 63) Nilai rata-rata sebesar 21,38 dengan standar deviasi sebesar 8,84. Nilai rata-rata sebesar 21,38 tersebut menunjukkan kecenderungan bahwa perusahaan responden tidak menerapkan struktur organisasi desentralisasi maupun sentralisasi secara ekstrem.

d. Kinerja Manajerial

Jawaban yang diberikan responden terhadap variabel ini menunjukkan bahwa skor jawaban responden berkisar antara 1 – 7, kisaran teoritisnya adalah 1 sampai dengan 9. Nilai rata-rata sebesar 4,83 dengan standar deviasi sebesar 1,18. Nilai

tersebut memenuhi persyaratan sehingga data ini dapat digunakan untuk analisis lebih lanjut.

4.3 Uji Non Respon Bias

Uji non respon bias dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan karakteristik sampel (dilihat dari karakteristik informasi *broadscope* dan *aggregate* sistem akuntansi manajemen, *perceived environmental uncertainty*, desentralisasi dan kinerja manajerial) untuk responden yang menjawab dengan yang tidak memberikan jawaban. Langkah yang dilakukan adalah memisahkan jawaban responden yang datang awal sebagai wakil dari responden yang benar-benar ingin menjawab dengan responden yang datang akhir sebagai proxy responden yang tidak menjawab. Jawaban responden yang datang awal sebanyak 63 dan yang datang akhir sebanyak 9 buah

Table 4.4

Hasil t-test perbedaan responden.

Variabel	Awal		Akhir			
	mean	SD	mean	SD	t-value	signifikansi
Kinerja	37,20	8,62	40,60	7,50	0,854	0,397
PEU	33,37	6,67	29,80	4,38	1,170	0,246
Aggregate	31,62	7,82	36,20	4,09	1,289	0,202
Broadscope	35,53	9,10	38,60	10,26	0,718	0,475
Desntralisasi	21,03	8,43	25,60	13,41	1,111	0,271

Sumber : Data Primer diolah 2003

Pengujian non respon bias dilakukan dengan uji t-test pada tabel 4.3, dapat dilihat bahwa hasil uji terhadap variable PEU, karakteristik SAM dan Desentralisasi tidak signifikan yaitu tingkat signifikan ke empat variabel tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini mampu mewakili kuesioner yang tidak dikembalikan.

4.4 Uji Reliabilitas dan Validitas

Kualitas data dalam suatu pengujian hipotesis akan mempengaruhi hasil ketepatan uji hipotesis. Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi dengan uji reliabilitas dan uji validitas. Pengujian tersebut masing-masing ditujukan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan, yaitu (1) Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach alpha* masing-masing instrumen dalam suatu variabel (2) Untuk mengetahui kevalidan butir-butir pertanyaan untuk masing-masing variabel dilakukan pengujian faktor analisis. Hasil pengujian reliabilitas dan validitas data dirangkum dalam tabel 4.5.

Berdasarkan pada tabel 4.5 dapat diketahui bahwa koefisien *cronbach alpha* untuk melihat validitas internal dari instrumen masing-masing variabel yang digunakan juga secara keseluruhan memiliki nilai 0,91 untuk *aggregate* dan 0,86 untuk *broadscope*, Ketidakpastian lingkungan (PEU) mempunyai nilai 0,76 dan untuk Desentralisasi 0,93 yang berarti nilai tersebut diatas dari yang disyaratkan yaitu lebih besar dari 0,60 (Nunnally, 1978). Nilai MSA Kaiser's untuk variabel *aggregate*

sebesar 0,80 dan broadscope sebesar 0,87 dengan *factor loading* untuk *aggregate* antara 0,47 – 0,89 dan untuk broadscope antara 0,44 – 0,81. Nilai MSA Kaiser's untuk Ketidakpastian lingkungan (PEU) 0,67 dengan *factor loading* 0,38 – 0,84 dan untuk Desentralisasi nilai MSA Kaiser'snya adalah 0,85 dengan *factor loading* 0,81 – 0,92. Hasil pengujian analisis factor menunjukkan nilai diatas 0,50 artinya validitas pada masing-masing variabel cukup valid. Sedangkan *factor loading* masing-masing variabel cukup memadai, dengan batas penerimaan 0,40 (Chia, 1995)

Tabel 4.5

Ringkasan hasil Uji Reliabilitas dan Validitas

Variabel	No pertanyaan	Koefisien cronbach alpha	Nilai MSA Kaiser
Aggregate	1,3,5,7,9,10,12	0,91	0,80
Broadscope	2,4,6,8,11	0,86	0,78
PEU		0,76	0,67
Desentralisasi		0,93	0,85

Sumber : Data Primer diolah 2003

Dalam penelitian ini peneliti juga menguji korelasi antara setiap pasangan variabel independen (delapan dimensi kinerja) yang mana koefisien korelasinya lebih rendah dari korelasi kedelapan variabel independen dengan variabel dependen (dimensi secara keseluruhan). Pada tabel 4.6 terlihat bahwa masing-masing dimensi memiliki korelasi yang positif dan signifikan dengan kinerja keseluruhan dan secara

umum korelasinya lebih besar dari pada yang diperoleh Brownel (1982) dan Supardiyono (1994), yang dapat dilihat pada tabel 4.7.

Tabel 4.6.

Interkorelasi antara dimensi kinerja individual

Dimensi	1	2	3	4	5	6	7	8
perencanaan	1,00							
investigasi	0,623**	1,00						
pengkoordinasian	0,646**	0,597**	1,00					
evaluasi	0,628**	0,485**	0,676**	1,00				
pengawasan	0,554**	0,371**	0,425**	0,664**	1,00			
pemilihan staff	0,636**	0,320**	0,563**	0,730**	0,723**	1,00		
negosiasi	0,434**	0,233	0,364**	0,692**	0,769**	0,701**	1,00	
perwakilan	0,420**	0,353*	0,785**	0,541**	0,132*	0,428**	0,345**	1,00

catatan : * signifikan pada $p < 0,05$

**signifikan pada $p < 0,10$

Sesuai dengan kriteria uji independensi yang disarankan oleh Pyndyk dan Rubenfield (1991) yaitu menguji korelasi antara kedelapan dimensi kinerja dimana koefisien korelasi antara kedelapan dimensi kinerja tersebut harus lebih rendah dari korelasi antara masing-masing dimensi kinerja dengan dimensi kinerja secara keseluruhan.

Dari 28 korelasi antar dimensi yang mungkin, ternyata semua memenuhi aturan tersebut dan yang lain memenuhi kriteria yang ditentukan bahwa koefisiennya lebih rendah dari koefisien korelasi antara masing-masing dimensi dengan dimensi keseluruhan.

Tabel 4.7

Korelasi antar Dimensi Kinerja Individual dengan Dimensi Kinerja Keseluruhan

	Dimensi Kerja Individual							
	1	2	3	4	5	6	7	8
penelitian ini	.81	.62	.76	.89	.80	.85	.76	.58
Heneman (1974)	.36	.55	.44	.41	.41	.39	.40	.33
Brownel (1982)	.57	.58	.28	.51	.42	.27	.34	.40
Supardiyono (1999)	.44	.55	.58	.53	.64	.47	.42	.30

4.5. Uji Asumsi Klasik

4.5.1. Multikolinearitas

Uji asumsi multikolinearitas artinya antar variabel bebas tidak boleh ada korelasi. Untuk menguji adanya kolinearitas ganda digunakan uji VIF dan Tolerance. Jika hasil perhitungan nilai *Varian inflation factor* (VIF) dibawah 10% dan tolerance variabel bebas di atas 10% (Imam Ghozali, 2001). Berdasarkan hasil perhitungan nampak pada tabel 4.6. Pada tabel 4.6 tersebut, hasil perhitungan menunjukkan bahwa

tolerance diatas 10% dan VIF dibawah 10%, maka dapat disimpulkan bahwa asumsi tidak ada multikolinearitas.dalam penelitian ini terpenuhi.

Tabel 4.8
Uji Multikolinearitas

No	Variabel bebas	Variabel terikat	Tolerance	VIF
1	a. PEU (X_1)	Kinerja Manajerial	0,372	2,687
	b. Aggregate (X_{2a})		0,542	1,845
	c. Des (X_3)		0,364	2,750
	d. $X_1 \cdot X_2$		0,680	1,470
	e. $X_1 \cdot X_3$		0,228	4,380
	f. $X_2 \cdot X_3$		0,439	2,276
2	a. PEU (X_1)	Kinerja Manajerial	0,259	3,855
	b. Aggregate (X_{2a})		0,318	3,141
	c. Des (X_3)		0,219	4,565
	d. $X_1 \cdot X_2$		0,608	1,644
	e. $X_1 \cdot X_3$		0,221	4,534
	f. $X_2 \cdot X_3$		0,418	2,392
	g. $X_1 X_2 X_3$		0,232	4,304
3	a. PEU (X_1)	Kinerja Manajerial	0,350	2,861
	b. Broad scope (X_{2a})		0,295	3,388
	c. Des (X_3)		0,403	2,479
	d. $X_1 \cdot X_2$		0,878	1,139
	e. $X_1 \cdot X_3$		0,205	4,871
	f. $X_2 \cdot X_3$		0,290	3,446
4	a. PEU (X_1)	Kinerja Manajerial	0,341	2,933
	b. Broad scope (X_{2a})		0,295	3,390
	c. Des (X_3)		0,290	3,452
	d. $X_1 \cdot X_2$		0,847	1,181
	e. $X_1 \cdot X_3$		0,165	6,079
	f. $X_2 \cdot X_3$		0,259	3,866
	g. $X_1 X_2 X_3$		0,271	3,694

Ket : a. $X_1 \cdot X_2$: interaksi antara PEU dan Aggregate
b. $X_1 \cdot X_3$: interaksi antara PEU dan Desentralisasi
c. $X_2 \cdot X_3$: interaksi antara Aggregate dan Desentralisasi
d. $X_1 X_2 X_3$: interaksi antara PEU, Aggregate dan Desentralisasi

b. Autokorelasi

Untuk menguji autokorelasi digunakan uji Durbin Watson. Jika perhitungan nilai Durbin – Watson tidak berada antara batas bawah dan batas atas maka tidak terjadi autokorelasi. Pada tabel 4.9 menunjukkan bahwa hasil perhitungan Durbin – Watson adalah 2,302; 2,305; 1,987 dan 1,917, sedangkan tabel Durbin Watson pada tingkat signifikan 5% dengan variabel bebas 6 dan $N = 65$, $dl = 1,42$ dan $du = 1,79$. untuk variabel bebas 7 dan $N = 65$, $dl = 1,40$ dan $du = 1,80$. Berarti hasil perhitungan Durbin – Watson tidak terletak antara batas atas dan batas bawah. Sehingga penelitian ini bebas dari autokorelasi.

c. Heterokedastisitas

Untuk mengetahui adanya kondisi heterokedastisitas pada data penelitian ini maka digunakan grafik scatterplot. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heterokedastisitas (Imam Ghazali, 2002). Berdasarkan pada lampiran E titik – titik menyebar dibawah dan diatas angka 0 serta tidak membentuk pola tertentu.

B. Pengujian Hipotesa

Model statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian seperti yang dikemukakan dalam bab II adalah multiple regression dengan multiplicative model, yang tujuannya adalah mengetahui variasi kinerja manajerial dan interaksi tiga variabel independen. Pengujian selanjutnya menggunakan turunan parsial dari hasil regresi yang diperoleh, untuk mengetahui arah interaksi dan efek nonmonotonic.

Tabel 4.9
Uji Autokorelasi

No	Variabel bebas	Variabel terikat	Hasil Durbin Watson	Table durbin Watson	
				dl	du
1	a. PEU (X_1) b. Aggregate (X_{2a}) c. Des (X_3) d. $X_1 \cdot X_2$ e. $X_1 \cdot X_3$ f. $X_2 \cdot X_3$	Kinerja Manajerial	2,302	1,42	1,79
2	a. PEU (X_1) b. Aggregate (X_{2a}) a. Des (X_3) b. $X_1 \cdot X_2$ c. $X_1 \cdot X_3$ d. $X_2 \cdot X_3$ e. $X_1 X_2 X_3$	Kinerja Manajerial	2,305	1,40	1,80
3	a. PEU (X_1) b. Broad scope (X_{2a}) c. Des (X_3) d. $X_1 \cdot X_2$ e. $X_1 \cdot X_3$ f. $X_2 \cdot X_3$	Kinerja Manajerial	1,987	1,42	1,79
4	a. PEU (X_1) b. Broad scope (X_{2a}) c. Des (X_3) d. $X_1 \cdot X_2$ e. $X_1 \cdot X_3$ f. $X_2 \cdot X_3$ g. $X_1 X_2 X_3$	Kinerja Manajerial	1,917	1,40	1,80

Ket : a. $X_1 \cdot X_2$: interaksi antara PEU dan Aggregate
 b. $X_1 \cdot X_3$: interaksi antara PEU dan Desentralisasi
 c. $X_2 \cdot X_3$: interaksi antara Aggregate dan Desentralisasi
 d. $X_1 X_2 X_3$: interaksi antara PEU, Aggregate dan Desentralisasi

1. Pengujian hipotesis pertama

Seperti yang dikemukakan dalam bab II, hipotesis pertama dinyatakan sebagai berikut:

H_1 : Ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi aggregate sistem akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial, diuji dengan persamaan (1a) regresi berganda:

$$Y = i_1 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + b_1X_1X_2 + b_2X_1X_3 + b_3X_2X_3 + c_1X_1X_2X_3.....(1a)$$

Y adalah kinerja manajerial, X_1 adalah PEU, X_2 adalah karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen, X_3 adalah desentralisasi, X_1X_2 adalah interaksi antara karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen dengan PEU, X_2X_3 adalah interaksi antara Aggregate dengan desentralisasi, $X_1X_2X_3$ adalah interaksi antara informasi Aggregate, PEU dan desentralisasi, i_1 adalah intersep, serta a_1 , a_2 , a_3 , b_1 , b_2 , b_3 , c_1 adalah koefisien regresi.

Pada persamaan A table 4.10 dan 4.12 adalah hasil dari regresi terhadap variable karakteristik informasi sistem akuntansi yang broadscope (aggregate), PEU, desentralisasi, interaksi karakteristik informasi broadscope (aggragate) dengan PEU, interaksi karakteristik informasi broadscope (aggregate) dengan desentralisasi, dan interaksi PEU dengan desentralisasi. Sedangkan persamaan B merupakan hasil dari regresi yang sama tetapi dengan memasukkan interaksi tiga arah antara variable PEU, broadscope (aggregate) dan desentralisasi

Tabel 4.10
Hasil analisis multiple regression untuk kinerja manajerial (variable karakteristik informasi aggregate)

Variable	Koefisien Regresi pada Persamaan A	Koefisien Regresi pada Persamaan B
X_1 : PEU	0,624	0,403
	(0,171)	(0,200)
X_2 : Aggregate	0,297	0,513
	(0,131)	(0,167)
X_3 : Desentralisation	0,476	0,703
	(0,142)	(0,178)
$X_1.X_2$:Aggregate x PEU	0,423	0,502
	(0,116)	(0,120)
$X_1.X_3$: Aggregate x desentralisation	- 0,478	- 0,421
	(0,155)	(0,154)
$X_2.X_3$: PEU x desentralisation	0,403	0,346
	(0,128)	(0,128)
$X_1.X_2.X_3$: Aggregate x PEU x desentralisation		-0,297
		(0,148)
R ²	0,588	0,609
F – Value	16,225	15,215

* p <0,10; ** p <0,05; N = 65 ; standar deviasi ada dalam kurung

Pengujian regresi berganda sebagai berikut :

Table 4.11
Interaksi antara informasi aggregate system akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial

	Variable	Koefisien	T	P
I ₁	Konstanta	2,788	-0,556	0,580
X ₁	PEU	0,403	3,073	0,003
X ₂	Aggregate	0,513	2,020	0,003
X ₃	Desentralisation	0,703	3,941	0,000
X ₁ .X ₂	Aggregate x PEU	0,502	4,195	0,000
X ₁ .X ₃	PEU x desentralisation	-0,421	-2,735	0,008
X ₂ .X ₃	Aggregate x Desentralisasi	0,346	2,700	0,009
X ₁ .X ₂ .X ₃	Aggregate x PEU x desentralisation	-0,297	-2,011	0,049

R² = 0,651 ; Adjusted R² = 0,609 ; N = 65 ; F = 15,215 ; signifikan F = 0,000

Hasil dari pengujian menggunakan regresi berganda ini tampak pada tabel 4.9 menunjukkan bahwa interaksi tiga arah adalah negatif dan signifikan (c₁ = -0,297 dan p < 0,10) berarti mendukung hipotesis satu.

2. pengujian hipotesis kedua

Hipotesa kedua dinyatakan sebagai berikut :

H₂ : *Ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi broadscope system akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial, diuji dengan persamaan (1b) regresi berganda:*

$$Y = i_1 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + b_1X_1X_2 + b_2X_1X_3 + b_3X_2X_3 + c_1X_1X_2X_3.....(1b)$$

Tabel : 4.12
Hasil analisis multiple regression untuk kinerja manajerial (variable karakteristik informasi broadscope)

Variable	Koefisien Regresi pada Persamaan A	Koefisien Regresi pada Persamaan B
X_1 : PEU	0,735	0,680
	(0,177)	(0,174)
X_2 : Broadscope	0,291	-0,297
	(0,132)	(0,129)
X_3 : Desentralisation	0,519	0,369
	(0,122)	(0,141)
$X_1.X_2$: broadscope x PEU	- 0,305	-0,353
	(0,127)	(0,126)
$X_1.X_3$: broadscope x desentralisation	-0,515	-0,357
	(0,186)	(0,176)
$X_2.X_3$: PEU x desentralisation	0,677	0,573
	(0,152)	(0,157)
$X_1.X_2.X_3$: broadscope x PEU x desentralisation		0,205
		(0,102)
R_2	0,625	0,650
F – Value	16,131	15,133

* $p < 0,10$; ** $p < 0,05$; $N = 65$; standar deviasi ada dalam kurung

Y adalah kinerja manajerial, X_1 adalah PEU, X_2 adalah karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen, X_3 adalah desentralisasi, X_1X_2 adalah interaksi antara karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen

dengan PEU, X_2X_3 adalah interaksi antara Broadscope dengan desentralisasi, $X_1X_2X_3$ adalah interaksi antara informasi broadscope, PEU dan desentralisasi, i_1 adalah intersep, serta $a_1, a_2, a_3, b_1, b_2, b_3, c_1$ adalah koefisien regresi.

Pengujian regresi berganda sebagai berikut :

Table: 4.13
Interaksi antara informasi broadscope sistem akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial

	Variable	Koefisien	T	P
I_1	Konstanta	10,593	2,609	0,012
X_1	PEU	0,680	3,900	0,000
X_2	Broadscope	-0,297	-2,298	0,025
X_3	Desentralisation	0,369	2,625	0,011
$X_1.X_2$	Broadscope x PEU	-0,353	-2,805	0,007
$X_1.X_3$	PEU x desentralisation	-0,357	-2,021	0,048
$X_2.X_3$	Broadscope x Desentralisation	0,573	3,654	0,001
$X_1.X_2.X_3$	Broadscope x PEU x desentralisation	0,205	2,013	0,049

$R_2 = 0,621$; Adjusted $R_2 = 0,575$; $N = 65$; $F = 13,349$; signifikan $F = 0,000$

Hasil dari pengujian menggunakan regresi berganda ini tampak pada tabel 4.11 diatas menunjukkan bahwa interaksi tiga arah menunjukkan bahwa interaksinya positif dan signifikan. Jadi hipotesa kedua diterima.

3. Pengujian hipotesis ketiga

H₃ menyatakan : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi aggregate system akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah*, diuji dengan persamaan 2a yang merupakan turunan parsial dari persamaan (1a).

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_1 + b_3 X_3 + c_1 X_1 X_3 \dots\dots\dots (2a)$$

Dampak level aggregate system akuntansi manajemen yang sophisticated terhadap kinerja manajerial pada persamaan (2a) tergantung pada level PEU dan tingkat desentralisasi. Jika X₁ (PEU) adalah konstan, persamaan (2a) dapat ditulis ulang sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = (a_2 + b_1 X_1) + (b_3 + c_1 X_1) X_3 \dots\dots\dots (2a)$$

Persamaan 3a ini menyatakan bahwa pengaruh perubahan tingkat desentralisasi (X₃) terhadap kinerja manajerial adalah suatu fungsi dari karakteristik informasi aggregate sistem akuntansi manajemen (X₂) dan PEU (X₁)

Dari table 4.11 diatas dapat dipakai untuk menyelesaikan persamaan 2a sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_2 + b_3 X_3 + c_1 X_2 X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = 0,513 + 0,502 X_2 + 0,346 X_3 - 0,297 X_2 X_3$$

jika $\delta Y / \delta X_2 = 0$ dan level PEU (X_2) rendah yaitu $PEU = 10$, maka nilai desentralisasi (X_3) dapat diperoleh :

$$\delta Y / \delta X_2 = 0,513 + 0,502 (10) + 0,346X_3 - 0,297 (10) X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = 5,533 - 2,624X_3$$

$$0 = 5,533 - 2,624X_3$$

$$X_3 = 2,108$$

Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 2,108. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 2,108$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable Aggregate terjadi jika nilai $X_3 < 2,108$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi Aggregate sistem akuntansi manajemen dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 3 didukung.

4. Pengujian hipotesis keempat

H_4 menyatakan : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah, diuji dengan persamaan 2b yang merupakan turunan parsial dari persamaan (1b).*

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_1 + b_3 X_3 + c_1 X_1 X_3 \dots\dots\dots (2b)$$

Dampak level broadscope system akuntansi manajemen yang sophisticated terhadap kinerja manajerial pada persamaan (2b) tergantung pada level PEU dan tingkat desentralisasi. Jika X_1 (PEU) adalah konstan, persamaan (2b) dapat ditulis ulang sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = (a_2 + b_1 X_1) + (b_3 + c_1 X_1) X_3 \dots\dots\dots (3b)$$

Persamaan 3b ini menyatakan bahwa pengaruh perubahan tingkat desentralisasi (X_3) terhadap kinerja manajerial adalah suatu fungsi dari karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen (X_2) dan PEU (X_1)

Dari table 4.13 diatas dapat dipakai untuk menyelesaikan persamaan 2a sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_1 + b_3 X_3 + c_1 X_1 X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = -0,297 - 0,353 X_2 - 0,573 X_3 + 0,205 X_2 X_3$$

jika $\delta Y / \delta X_2 = 0$ dan level PEU (X_2) rendah yaitu PEU = 10, maka nilai desentralisasi (X_3) dapat diperoleh :

$$\delta Y / \delta X_2 = -0,297 - 0,353 (10) - 0,573 X_3 + 0,205 (10) X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = -3,827 + 1,477 X_3$$

$$0 = -3,827 + 1,477 X_3$$

$$X_3 = 2,591$$

Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 2,591. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 2,591$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable broadscope terjadi jika nilai $X_3 < 2,591$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi broadscope system akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 4 didukung.

5. Pengujian hipotesis kelima

H_5 menyatakan : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi aggregate sistem akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah, diuji dengan persamaan 2a.*

Dampak level aggregate system akuntansi manajemen yang sophisticated terhadap kinerja manajerial pada persamaan 2a tergantung pada level PEU dan tingkat desentralisasi. Jika X_1 (PEU) adalah konstan, persamaan (2a) dapat ditulis ulang menjadi persamaan (3a).

persamaan (3a) ini menyatakan bahwa pengaruh perubahan tingkat desentralisasi (X_3) terhadap kinerja manajerial adalah suatu fungsi dari karakteristik informasi aggregate sistem akuntansi manajemen (X_2) dan PEU (X_1)

Dari table 4.11 diatas dapat dipakai untuk menyelesaikan persamaan 2a sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_2 + b_3 X_3 + c_1 X_2 X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = 0,513 + 0,502 X_2 + 0,346 X_3 - 0,297 X_2 X_3$$

jika $\delta Y / \delta X_2 = 0$ dan level PEU (X_2) rendah yaitu PEU = 70, maka nilai desentralisasi (X_3) dapat diperoleh :

$$\delta Y / \delta X_2 = 0,513 + 0,502 (70) + 0,346 X_3 - 0,297 (70) X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = 35,653 - 20,444 X_3$$

$$0 = 35,653 - 20,444 X_3$$

$$X_3 = 1,744$$

Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 1,744. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 1,744$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable aggregate terjadi jika nilai $X_3 < 1,744$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi aggregate sistem

akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 5 didukung.

6. Pengujian hipotesis keenam

H_6 menyatakan : *Kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen yang lebih sophisticated akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah, diuji dengan persamaan 2a.*

Dampak level broadscope system akuntansi manajemen yang sophisticated terhadap kinerja manajerial pada persamaan 2a tergantung pada level PEU dan tingkat desentralisasi. Jika X_1 (PEU) adalah konstan, persamaan (2a) dapat ditulis ulang menjadi persamaan (3a).

persamaan (3a) ini menyatakan bahwa pengaruh perubahan tingkat desentralisasi (X_3) terhadap kinerja manajerial adalah suatu fungsi dari karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen (X_2) dan PEU (X_1)

Dari table 4.13 diatas dapat dipakai untuk menyelesaikan persamaan 2a sebagai berikut :

$$\delta Y / \delta X_2 = a_2 + b_1 X_2 + b_3 X_3 + c_1 X_2 X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = -0,297 - 0,353 X_2 - 0,573 X_3 + 0,205 X_2 X_3$$

jika $\delta Y / \delta X_2 = 0$ dan level PEU (X_2) rendah yaitu PEU = 70, maka nilai desentralisasi (X_3) dapat diperoleh :

$$\delta Y / \delta X_2 = -0,297 - 0,353 (70) - 0,573 X_3 + 0,205 (70) X_3$$

$$\delta Y / \delta X_2 = -25,007 + 13,777 X_3$$

$$0 = -25,007 + 13,777 X_3$$

$$X_3 = 1,815$$

Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 1,815. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 1,815$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable broadscope terjadi jika nilai $X_3 < 1,815$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 6 didukung.

BAB V

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

A. KESIMPULAN

Penelitian ini menguji hubungan interaksi antara karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen, PEU dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial. Meskipun sistem akuntansi manajemen tidak dapat menjamin keberhasilan aktivitas dalam perusahaan, namun efektifitas sistem akuntansi manajemen dapat menciptakan informasi akuntansi yang diperlukan dalam menghadapi bisnis dewasa ini (Atkinson, dkk, 1995)

Penelitian dilakukan terhadap manajer pemasaran dan manajer produksi dari perusahaan manufaktur yang dimuat dalam buku *Large and medium Manufacturing Statistic 2000* yang diterbitkan oleh Badan Pusat Statistik melalui kuesioner. Manajer yang berpartisipasi dalam penelitian ini 65 orang manajer. Empat variable pokok yang diteliti adalah karakteristik sistem akuntansi manajemen, *Perceived Environmental Uncertainty*, desentralisasi dan kinerja manajerial. Uji internal *consistency reliability* dan *construct validity* dilakukan untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen-instrumen tersebut. Untuk menguji hipotesis penelitian, digunakan uji regresi berganda sebagai metode analisis data dengan bentuk interaksi yang telah digunakan oleh Gul & Chia (1994).

Dari hasil pengujian hipotesa dengan menggunakan analisis regresi berganda, diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian terhadap hipotesa pertama dengan menggunakan regresi berganda seperti tampak pada table 4.4a, menunjukkan bahwa interaksi tiga arah adalah negatif dan signifikan ($c1 = -0,297, p = 0,049$). Sehingga disimpulkan ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi aggregate sistem akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial. Berarti hipotesa pertama diterima.
2. Hasil pengujian terhadap hipotesa kedua dengan menggunakan regresi berganda seperti tampak pada table 4.4a, menunjukkan bahwa interaksi tiga arah adalah positif dan signifikan ($c1 = 1,205, p = 0,049$). Sehingga disimpulkan ada pengaruh interaksi antara tingkat desentralisasi, karakteristik informasi broadscope sistem akuntansi manajemen dan tingkat PEU terhadap kinerja manajerial. Berarti hipotesa kedua diterima.
3. Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 2,108. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 2,108$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable Aggregate terjadi jika nilai $X_3 < 2,108$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi Aggregate sistem akuntansi manajemen dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 3 didukung. Sehingga disimpulkan kombinasi

tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi *aggregate* sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah.

4. Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 2,591. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 2,591$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable *broadscope* terjadi jika nilai $X_3 < 2,591$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi *broadscope* system akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 4 didukung. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi *broadscope* sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* akan berdampak negatif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang lebih rendah

5. Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan bernilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 1,744. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 1,744$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable *aggregate* terjadi jika nilai $X_3 < 1,744$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi *aggregate* sistem akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 5 didukung. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kombinasi tingginya tingkat desentralisasi dan karakteristik informasi *aggregate* sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang tinggi.

6. Dari persamaan tersebut, maka hasilnya akan berbilai 0 ($\delta Y / \delta X_2 = 0$) jika X_3 mempunyai nilai 1,815. Dengan kata lain, persamaan tersebut akan bernilai negatif jika $X_3 > 1,815$. Nilai ini menjadi inflexion point dan perubahan arah untuk variable *broadscope* terjadi jika nilai $X_3 < 1,815$ yang menghasilkan nilai positif.

Jadi untuk organisasi yang beroperasi dibawah situasi PEU rendah dan mempunyai tingkat desentralisasi tinggi, tingginya level karakteristik informasi *broadscope* sistem akuntansi dikaitkan dengan rendahnya kinerja manajerial sehingga hipotesis 6 didukung. Apakah kombinasi tingginya desentralisasi dan karakteristik informasi *broadscope* sistem akuntansi manajemen yang lebih *sophisticated* akan berdampak positif terhadap kinerja manajerial yang mempunyai tingkat PEU yang tinggi.

Semua hipotesa didukung ini konsisten dengan gagasan bahwa desentralisasi membutuhkan kemampuan pemrosesan informasi yang tinggi bagi para manajer yang terlibat dalam pembuatan keputusan (decision making). Ketika PEU juga tinggi, manajer juga akan membutuhkan informasi yang lebih banyak dan sistem akuntansi manajemen yang menyediakan informasi yang lebih banyak dan aggregate yang akan meningkatkan kualitas keputusan manajer, sehingga memberikan kontribusi untuk kinerja yang lebih baik/tinggi (Gul & Chia, 1994). Gerloff, Nazaruddin (1998) dan Supardiyono (1999) berpendapat bahwa struktur organisasi mempunyai implikasi penting bagi kemampuan organisasi untuk memperoleh dan memproses informasi.

Pada struktur yang tersentralisasi terjadi pembatasan aliran informasi. Struktur organisasi ini cocok bagi organisasi yang beroperasi pada lingkungan yang rutin dimana terjadi response dan prosedur yang tetap yang dapat diidentifikasi selanjutnya. Jadi kombinasi tingginya PEU dan sistem akuntansi manajemen yang sophisticated bagi organisasi yang tersentralisasi adalah tidak sesuai dan tidak menguntungkan untuk kontribusi kinerja (Gul & Chia, 1994). Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gul & Chia (1994).

B. KETERBATASAN

1. Besarnya responden dalam penelitian, kemungkinan dapat mengurangi kemampuan untuk menggeneralisasi temuan hasil penelitian ini. Responden penelitian terbatas pada manajer pemasaran dan produksi yang bekerja di perusahaan manufaktur yang dimuat dalam buku *Large and medium*

Manufacturing Statistic 2000 yang diterbitkan oleh Badan Pusat Statistik .

Penelitian ini kemungkinan akan menghasilkan temuan yang berbeda jika sampelnya lebih besar dan tidak terbatas pada manajer pemasaran dan produksi saja, serta bergerak dibidang jasa dan perdagangan.

2. Lamanya responden menduduki jabatan manajer dan lamanya responden bekerja diperusahaan menunjukkan perbedaan kisaran yang relatif besar. Variasi tersebut kemungkinan dapat menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks pertanyaan-pertanyaan dalam instrumen.
3. Data yang digunakan dalam analisis ini menggunakan instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal tersebut akan menghasilkan temuan yang berbeda jika persepsi esponden ternyata berbeda dengan keadaan sesungguhnya dlam praktek perusahaan responden, karena peneliti tidak melakukan wawancara dan pengamatan langsung dalam perusahaan.
4. Variabel yang diteliti pada penelitian ini hanya menyatakan sebagian kecil berbagai variabel yang mungkin akan signifikan terhadap kinerja organisasi

C. IMPLIKASI

Penelitian ini, terlepas dari keterbatasan yang dimiliki, diharapkan dapat bermanfaat:

1. Sebagai pertimbangan dalam praktek akuntansi manajemen di Indonesia, khususnya berkaitan dengan penerapan sistem akuntansi manajemen

2. Untuk mengkonfirmasi dan menggeneralisasikan terhadap hasil penelitian yang telah dilakukan peneliti sebelumnya yang berkaitan dengan variabel PEU, desentralisasi, karakteristik sistem akuntansi manajemen dan kinerja manajerial.
3. Minimal dapat menambah referensi pada bidang akuntansi manajemen dan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian akuntansi manajemen pada masa yang akan datang.
4. Guna lebih menggeneralisasikan temuan penelitian sebelumnya, maka masih banyak dibutuhkan penelitian dimasa yang akan datang berkaitan dengan bidang yang serupa.

DAFTAR PUSTAKA

- Allison, P. D. 1997. Testing for Interaction in Multiple Regression. *American Journal of Sociology*: 144-153
- Althausen, R. P. 1971. Multicollinearity and Non-additive regression Models, in Blalock, H. M. (ed); *Causal Models in the Social Sciences*. pp 532-572, Chicago: Aldine-Atherton.
- Anthony, R. N., J. Dearden dan Bedford, 1989, *Management Control Systems*, Homewood, Illinois: Irwin.
- Brownell, P., 1982. A Field Study Examination of Budgetary Information and Locus of Control. *The Accounting Review*, Vol. LVII No. 4, hal. 766-777.
-, P. and M. Hirst. 1986. Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of Three-Way Interaction. *Journal of Accounting research*, (Autumn):241-249.
-, P. and McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review* 61 (October):587-600.
- Chenhall, R. H. and D. Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *Accounting Review*, January, hal. 16-35.
- Chia, Y. M. 1995. Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristic and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*, September, pp.811-830.
- Chong, V. K 1996. Management Accounting System, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*: 415-421.
- Duncan, R. B. 1973. Characteristics of Organizational Environments and perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*:313-291.
- Dunk, A. S. 1989. Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance: A Note. *Accounting, Organization and Society* 13:321-324.
- Gerloff, E. A. 1985. *Organizational Theory and Design – A Strategic Approach for Management*, New York: McGraw-Hill.
- Gordon, L. A and L. A. Narayanan. 1986. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizations Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 4, hal. 33-47.

UPT-PUSTAK-UNDIP

- Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the Budgetary Process on Management Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives, *Decision Sciences*:496-516.
- and J. Fisher. 1991. Strategy, Control Systems, and Resource Sharing: Effects on Business – Unit Performance. *Accounting and Business Research*: 57-61.
- and A. K. Gupta. 1985. Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organization and Society*: 51-66.
- Gul, F. A. 1991. The Effects of Management Accounting Systems and environmental Uncertainty on Small Business Managers Performance. *Accounting, and Business Research*, vol. 22, No. 85, hal. 57-61.
- and Y. M. Chia. 1994. The Effect of Managerial Accounting Systems, Perceived Enviromental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A test of Three interaction. *Accounting, Organization and Society*, (Vol.19. No.4/5):413-426.
- Indriantoro, N. 1995. The Effect of participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and CulturalDimensions as Moderating Variables. *Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi*. Jakarta.
- Khandwalla, P. 1975. The Effect of Different Types of Competition on the Use management Controls, *Journal of Accountancy Research* 10:275-285.
- Kaplan, R. S. 1984. The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, July, hal. 390 - 418
- Miah, N. Z. and L. Mia. 1996. Decentralization, Accounting Control Performance of Government Organization: a New Zealand Empirical Study, *Financial Accountability & Management*, 12(3), August,pp.1773-189.
- Mia, L.1993. The Role of MAS Information in Organizations: An Empirical Study. *British Accounting Review*:269-285.
- Mia, Lokman dan Robert H. Chenhall. 1994, The Usefulness of Management Accounting System, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 19, No. 1, hal. 1 - 13
- Nazzaruddin, I. 1998. Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Riset Akunatnsi Indonesia*, IAI.
- Nunnaly, J. C. 1978. *PsycometricTheory*. New York: Mc Graw-Hill.
- Pyndyk, R.S. dan D. L. Rubinfeld, 1991, *Econometric Model and Economic Forecasts*, 3th edition, New York: Mc. Graw-Hill.

- Outley, D. T. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*: 413-428.
- Riyanto, B. 1997. The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.2.No.2.(Juli):136-153.
- Sathe, V. and D. Watson. 1987. Contingency Theories of Organizational Structure, in Ferris K. R. and J. L. Livingstone (eds). *Managing Planning and Control*:59-81.
- Schoonhoven, C. B. 1981. Problems with Contingency Theory: Testing Assumptions Hidden with the Language of Contingency "Theory". *Administrative Science Quarterly*:349-377.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12no.4,pp. 357-374.
- Southwood, K. E. 1986. Substantive Theory and Statistical Interaction: Five Models, *American Journal of Sociology*: 1154-1203.
- Supardiyono, 1999. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Struktur Organisasional terhadap Efektifitas Sistem Akuntansi Manajemen. *Thesis. Tidak dipublikasikan*. Yogyakarta.
- Van de Ven, A. H & R. Drazin. 1985. The Concept of Fit in Contingency Theory: *research in Organizational Behavior*: 183-197.
- Waterhouse, J. H. and P. Tiessen. 1978. A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organization and Society* 3: 65-76.